

# IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale



**LETTERA APERTA AGLI ISCRITTI DEL PRESIDENTE MONETTA  
L'INSIDIOSO CANTO DELLE SIRENE  
NUOVE COMMISSIONI PER CONSOLIDARE L'ISTITUTO**



ISTITUTO NAZIONALE  
REVISORI LEGALI

## PERCHÉ ISCRIVERSI ALL'INRL - ISTITUTO NAZIONALE REVISORI LEGALI

è noto l'impegno dell'Istituto a difesa della professionalità del Revisore Legale, dei suoi diritti. Numerosi i traguardi raggiunti come numerose sono le novità che vengono costantemente introdotte dall'Istituto Nazionale Revisori Legali a sostegno della professione e dei suoi associati. L'INRL rappresenta i Revisori Legali direttamente nelle commissioni presso il MEF:

### **Principi di Revisione Internazionali ISA Italia**

I principi sono frutto del lavoro svolto dall'apposita commissione, composta dai soggetti che hanno sottoscritto con il MEF: Assirevi - CNDCEC - INRL Istituto Nazionale Revisori Legali, e della CONSOB.

### **Commissione di Indipendenza/Codice etico**

L'Istituto è componente della commissione istituita ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 39/10 presso il MEF per l'elaborazione dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale cui dovranno attenersi i revisori legali dei conti

L'Istituto inoltre crede fortemente nella **formazione professionale permanente** del Revisore Legale: promuove su tutto il territorio nazionale seminari di studio, incontri, convegni. Vengono organizzati e proposti corsi e-learning, il metodo interattivo consente una facile fruizione direttamente e comodamente dal proprio ufficio, con certificazione digitale della partecipazione, e rilascio di attestato di frequenza a fine corso. Dal 2017 l'INRL è Ente formatore accreditato presso il MEF.

L'iscrizione all'INRL permette di entrare in collegamento con una rete di colleghi e di avere sempre un supporto, professionale e legale, per svolgere in sicurezza la professione del Revisore Legale. Ad ogni associato viene riservata una casella mail @revisori.it e viene dato accesso all'app ufficiale INRL disponibile per tutti i dispositivi Apple a Android.

**Per tutti i servizi offerti, gli accordi e le convenzioni in essere, e per iscriverti all'INRL visita [www.revisori.it](http://www.revisori.it) o scrivi a [segreteria@revisori.it](mailto:segreteria@revisori.it)**



INRL - Istituto Nazionale Revisori Legali

INRL - MILANO - ROMA - BRUXELLES

**L'istituto e la forza della rappresentatività**  
*Ciriaco Monetta* ..... pag. 02

**Il dolce insidioso canto delle sirene**  
*Angelo Stradiotti* ..... pag. 03

### **L'intervista**

**Incontro con Maria Antonietta Scopelliti**  
Segretaria Generale di CONSOB  
*A cura di Andrea Lovelock* ..... pag. 05

**Le convergenze parallele degli interventi di salvaguardia ed il ruolo del revisore legale**  
*Gaetano R. Carnessale* ..... pag. 08

**Considerazioni sulla disciplina della relazione di revisione**  
*Marcello Bessone* ..... pag. 09

**Terzo Settore e Revisione Legale**  
*Luigi Giuseppe Esposito* ..... pag. 12

**Le Società partecipate e la relazione sul Governo societario**  
*Giuseppe Castellana* ..... pag. 17

### **ENTI LOCALI**

**Certificazioni della "perdita di gettito" e verifiche dell'Organo di revisione**  
*Nicola Tonveronachi* ..... pag. 27

**Il controllo dei servizi per conto di terzi e le partite di giro**  
*Augusto Pais Becher* ..... pag. 30

**Quattro Commissioni interne per consolidare l'istituto**  
..... pag. 35

**LO SCAFFALE** ..... pag. 36

Il Giornale del Revisore  
*House Organ* dell'Istituto nazionale Revisori Legali  
Periodico bimestrale di informazione e di  
approfondimento sulla revisione legale dei conti

EDITORE - Istituto Nazionale Revisori Legali  
Via Agnello, 2, 20121 Milano MI

DIRETTORE RESPONSABILE: Angelo Stradiotti

COORDINAMENTO EDITORIALE: Andrea Lovelock

SEGRETERIA DI REDAZIONE: redazione@revisori.it

COMITATO SCIENTIFICO:  
Ciro Monetta, Katia Zaffonato, Luigi Maninetti, Gaetano  
Carnessale, Giuseppe Castellana, Nicola Tonveronachi

IMPAGINAZIONE  
a cura di Centro Studi Enti Locali S.p.a.

Registrazione Tribunale di Milano N.115 del 05/10/2020

La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali. Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori.

Studi, servizi e articoli de "IL GIORNALE DEL REVISORE" possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.

# GR

## L'istituto e la forza della rappresentatività



Ciriaco Monetta - Presidente Inrl

### Lettera aperta del Presidente Inrl, Ciriaco Monetta

*Carissime Colleghe e Carissimi Colleghi*

Ricordo a me stesso e a voi tutti che lo scorso 20 febbraio l'INRL ha celebrato il suo sessantacinquesimo anno di vita. Sessantacinque anni caratterizzati da una intensa attività su tematiche riguardanti la categoria Revisori Legali (in precedenza Revisori Ufficiali dei Conti e Revisori Contabili). Le attività svolte si sono concretizzate e continuano a caratterizzarsi in azioni di sensibilizzazione, di approfondimento, di informazione e di denuncia, ma anche di proposte e di collaborazioni con Istituzioni ed organi di Governo.

Numerose le iniziative che sono state realizzate in questi lunghi anni: convegni, dibattiti, formazione, attività sindacali, pubblicazioni, manifestazioni, partecipazione a tavoli istituzionali, denunce, e tanto altro cui hanno preso parte accademici, personalità delle istituzioni, rappresentanti delle professioni, della cultura e del giornalismo.

Tutto ciò ha consentito all'INRL di essere il soggetto di riferimento più rappresentativo della categoria professionale sia in Italia che in Europa.

Voglio anche ricordare che l'INRL è l'unico Ente, presso il Mef, rappresentativo di tutti i Revisori Legali Italiani.

Oggi ci sentiamo ancora più stimolati nel proseguire nella nostra attività ed è per questo che **chiedo a tutti i colleghi Revisori Legali di aderire numerosissimi all'INRL** perché, come non mi stanco mai di ripetere, **"PIÙ SIAMO E PIÙ CONTIAMO"**.

L'**adesione** è sostegno alle attività e la **collaborazione operativa** è supporto, sviluppo e crescita, specialmente in situazioni dove è necessario agire con competenza e

tempestività.

I prossimi mesi, nonostante la pandemia, saranno mesi molto impegnativi e ricchi di novità, grazie al **programma di sviluppo** che il Consiglio Nazionale sta portando avanti. Molte sono le iniziative che riguardano **giovani e donne Revisori Legali**, oltre ad un sempre più vasto **programma di assistenza e formazione specialistica**.

Prima di salutare, rivolgo a tutti gli iscritti un sentito ringraziamento per l'impegno mostrato, ma sento anche il dovere di ringraziare tutti i colleghi simpatizzanti e tutti coloro i quali hanno manifestato interesse per le nostre iniziative rivolgendo loro l'invito ad effettuare l'iscrizione che favorisce la partecipazione a tutte le iniziative dell'Istituto e consente di essere parte attiva della **rete di relazioni scientifico-professionali di cui l'INRL si fa promotore**. Inoltre, i soci potranno ricevere la newsletter a loro riservata, ottenendo così informazioni circa **iniziative, calls for papers, bandi, convenzioni** e quant'altro pertinente alla professione del Revisore Legale.

Per lo sviluppo e la crescita dell'INRL continueremo, sempre più convinti, nella nostra mission: **Rappresentanza e Tutela Professionale**, per valorizzare sempre di più la figura del Revisore Legale ed **Alta Formazione** per far crescere conoscenze, abilità e competenze.

Con l'augurio che questa terribile pandemia possa finire presto e che tutto ritorni alla normalità per il bene del nostro Paese e del mondo intero che, mai come adesso, ha tanto bisogno di serenità, saluto tutti con la piena convinzione che nei prossimi mesi l'INRL accoglierà numerosi nuovi iscritti.

## Il dolce insidioso canto delle sirene



Angelo Stradiotti

Come è stato tramandato dai classici, le Sirene erano creature ammaliatrici, che attiravano con il loro canto i marinai che si accostavano alla loro isola per poi divorarli. Ne ha trattato Omero nell'Odissea, e il loro canto era così suadente che, per resistere ad esso, Ulisse dovette legarsi all'albero maestro della nave e impedire che i suoi marinai potessero ascoltarlo. Ma quelle mitiche creature rivivono ancora, e fanno udire il loro canto, un dolce canto che vagheggia nuovamente la costruzione del Ponte sullo Stretto di Messina. Un canto che parla di sviluppo, occupazione, ma non parla di difficoltà e incognite.

Mentre il Presidente Draghi ha iniziato la sua missione, con il compito di portare il Paese fuori dalle secche in cui si è arenato – la pandemia ha semplicemente accelerato un processo già in essere – ecco il canto delle Sirene che vorrebbe indurre il Paese ad avventurarsi in una impresa ardua e densa di pericoli.

Certo l'idea di realizzare una simile opera è suggestiva, e merita la giusta attenzione.

Dal canto mio, essendomi legato all'albero maestro dell'esperienza, consiglio prudenza. Se realizzata male, o ancor peggio se non terminata con successo, essa costituirebbe, data la sua visibilità, un danno incalcolabile per la già debole credibilità del Paese, oggi forse in leggera ripresa proprio grazie alla stima di cui gode il nuovo Presidente.

Ricordo alcuni fatti sui quali i fautori del ponte, spesso non del tutto consci delle difficoltà di un simile manufatto, dovrebbero riflettere.

Per quanto riguarda le difficoltà tecniche, che taluni sembrano sottostimare, è opportuno ricordare che il ponte sospeso – così si definisce la tipologia del ponte previsto dal progetto oggetto dell'appalto del 2005, ed oggi rispolverato – con la campata più lunga oggi operativo è il ponte Akashi Kaikyo, in Giappone. Per le condizioni ambientali –

area attraversata da una faglia, venti e correnti forti – tale opera ricorda molto quella da realizzarsi sullo Stretto di Messina, ed è quindi un buon esempio. La campata più lunga ha una luce di 1991 metri, e una scossa di terremoto ha modificato in corso d'opera la distanza prevista tra i 2 piloni principali di sostegno di circa 1 metro, richiedendo modifiche progettuali. Il ponte è stato inaugurato nel 1998 e non prevede traffico ferroviario.

Un secondo ponte in costruzione attualmente a Canakkale (pronuncia Cianakkale), in Turchia, sullo stretto dei Dardanelli, ha una campata con una luce di 2023 metri, che sarà, una volta completato nel 2022, dopo 6 anni di lavoro, la campata più lunga del mondo. Il traffico garantito, traffico solo autostradale, è di 30.000 veicoli al giorno.

Ancora, il ponte ferroviario con la massima luce libera oggi operativo è il ponte di Seto, sempre in Giappone, con 1280 metri di campata. Il limite deriva dal fatto che la ferrovia pone dei vincoli alla deformazione dell'impalcato del ponte.

Ora, il ponte appaltato nel 2005 e poi fermato prevedeva una campata unica di 3.330 metri, ossia del 70% più lunga di quella del ponte di Canakkale per quanto riguarda il traffico autostradale, e del 300% più lunga del ponte di Seto per quanto riguarda il traffico ferroviario.

Pertanto la realizzazione dell'opera costituisce veramente una sfida che deve essere basata su un progetto il più possibile approfondito: giusto pertanto, a mio avviso, una ulteriore verifica tecnica indipendente per la fattibilità dell'opera e del progetto.

Per quanto concerne lo sviluppo economico dell'area, l'esperienza fatta in altri paesi dice che un collegamento tra zone in sviluppo ha portato un ulteriore incremento dell'economia della regione: ossia è lo sviluppo che ha determinato la necessità di un collegamento veloce tra due

aree in crescita ( è il caso del ponte di Canakkale), mentre i sostenitori della realizzazione dell'opera in pratica fanno una ipotesi contraria: si suppone che fatto il ponte le due aree limitrofe si trovino automaticamente nelle condizioni di sviluppare la propria economia. Tesi pure interessante, ma che presuppone almeno una buona condizione delle infrastrutture e della pubblica amministrazione esistenti. Un breve escursus sulla situazione della viabilità locale non è confortante: la serie di crolli che si sono succeduti in Sicilia e in Calabria nell'ultimo decennio non depone a favore di una gestione del territorio che appare inadeguata o evidentemente compromessa da situazioni ambientali che potrebbero riverberarsi anche sulla costruzione del Ponte. E' peraltro evidente che senza una parallela sistemazione della rete stradale e ferroviaria di tutta l'area, oltre che una implementazione delle infrastrutture tecnologiche e un efficientamento della amministrazione pubblica vi è il pericolo di realizzare una cattedrale nel deserto, cosa peraltro non nuova.



Sui tempi di realizzazione invece si vede come in Italia troppo spesso vengano avviati lavori con successivi slittamenti, in fase esecutiva, di tempi e costi.

Cito solo, al riguardo, il MOSE a Venezia e l'autostrada Salerno-Reggio Calabria: il primo ha richiesto 17 anni, contro i cinque prospettati all'avvio dei lavori, non è ancora ultimato e pare richieda importanti opere di manutenzione ( l'Olanda scartò la soluzione delle paratie sommerse quando dovette realizzare la diga sulla Schelda proprio

per gli elevati costi di gestione della struttura); l'autostrada Salerno Reggio Calabria è stata ultimata solo recentemente, è già in manutenzione e l'inizio dei lavori si perde nel tempo.

Malaffare a parte, che pure non sarebbe da trascurare, il motivo di questi tempi biblici e dei risultati spesso disastrosi sta anche nelle norme che regolano gli appalti. Una serie di regole che sembrano fatte per consentire un facile contenzioso senza permettere di tener conto adeguatamente dell'affidabilità dell'appaltatore e della qualità del suo operato. E nel caso di un'opera dalla visibilità così elevata tali vincoli potrebbero portare ad un danno la cui portata è incalcolabile.

L'opera presuppone anche, come si diceva, l'ammodernamento delle infrastrutture della regione. Che potrebbero e forse dovrebbe avvenire prima dell'avvio dei lavori per il Ponte stesso, in quanto indipendenti e necessarie a prescindere.

Dunque non mi farei sedurre dal canto delle Sirene, e in-



vece inizierei a rinnovare le infrastrutture esistenti, le implementerei, e in parallelo approfondirei il progetto dell'opera e avvierei l'efficientamento della amministrazione pubblica, con la pianificazione dello sviluppo dell'area mediante la realizzazione di distretti tecnologici – favoriti dalle infrastrutture di cui sopra – che incentiverebbero la presenza di nuova imprenditorialità nella regione. Cosa che potrebbe trattenere i molti giovani che vedono il loro sbocco professionale solo nell'emigrazione senza ritorno.

**L'intervista****Incontro con Maria Antonietta Scopelliti**  
*Segretaria Generale di CONSOB*

A cura di Andrea Lovelock

**D. Che tipo di impatti ritiene possano avere le scadenze per l'approvazione dei bilanci d'esercizio e consolidati chiusi al 31 dicembre 2020, alla luce delle nuove disposizioni introdotte dal dl Milleproroghe su tempi e modalità delle assemblee?**

“Gli effetti della pandemia da Covid-19 hanno generato sulle società significativi riflessi economico-finanziari, determinando un clima di incertezza sulle prospettive economiche e mettendo in discussione i consueti processi di gestione e di *governance*. L'anno scorso il governo e le istituzioni europee hanno emanato misure eccezionali di sostegno di carattere fiscale, monetario e finanziario. In tema di trasparenza finanziaria degli impatti della pandemia, la Consob ha dato indicazioni al mercato sulla corretta applicazione delle norme, formulando specifici richiami sin da aprile 2020 (6/20 del 6.4.2020, 8/20 del 16.7.2020, 9/20 del 30.7.2020), volti ad assicurare una corretta informazione del mercato. Più recentemente, a seguito del decreto di dicembre 2020 che ha prorogato l'efficacia delle disposizioni in materia di svolgimento temporale delle assemblee delle società quotate, l'Autorità ha richiamato di nuovo l'attenzione degli emittenti vigilati e degli organi di controllo e di revisione sulle aree tematiche di particolare importanza ai fini della redazione dei bilanci, nonché sulle informazioni da fornire e sugli approcci da adottare (Richiamo di attenzione n. 1/21 del 16.2.2021).”

**D. Quale ruolo ritiene debbano ricoprire i revisori legali nella ripartenza delle imprese?**

“I revisori possono svolgere un ruolo importante nella tempestiva valutazione degli impatti della crisi sulle società e nel supportarle per individuare le misure di sostegno dalle quali è possibile trarre maggiore beneficio. Pur nella necessaria suddivisione dei ruoli, i revisori possono, infatti, collaborare con gli organi societari, vigilando al contempo sul corretto trattamento contabile e sull'impatto sui bilanci delle loro decisioni. Ciò vale in particolare in tema di continuità aziendale, di sostenibilità economico-finanziaria dei piani pluriennali e di recepimento delle misure a sostegno dell'economia introdotte dal governo.

Con i richiami di attenzione emanati, la Consob, facendo riferimento agli indirizzi approvati dall'Esma e al richiamo di attenzione rivolto alle società di revisione dal *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (Ceaob), ha raccomandato un rafforzamento dei flussi informativi tra l'organo amministrativo ed i revisori, affinché il revisore possa analizzare in maniera approfondita gli impatti economici e finanziari della pandemia riflessi nei bilanci. I revisori sono chiamati anche ad intensificare l'azione di prevenzione e contrasto del riciclaggio, con un'applicazione rigorosa delle misure di verifica rafforzata nell'ambito degli obblighi di individuazione di operatività sospetta da segnalare all'Unità di informazione finanziaria (Uif).

Un ruolo prezioso può essere svolto dai revisori legali per

promuovere, su base volontaria, e soprattutto per le piccole e medie imprese (Pmi) la cultura della rendicontazione non finanziaria. Recenti iniziative portate avanti da alcune associazioni di categoria dei revisori hanno sottolineato l'importanza delle informazioni sulla sostenibilità per creare valore nel lungo periodo e aumentare la visibilità delle imprese nei confronti del mercato e degli investitori istituzionali."

### **D. Quali considera le insidie più penalizzanti per la continuità aziendale che, vista la durata dell'emergenza pandemica, è messa in discussione in moltissime imprese italiane?**

"A ottobre 2020 l'Esma ha sottolineato nel documento sulle priorità di vigilanza (*Ecep - European Common Enforcement Priorities*), ripreso nel Richiamo di attenzione Consob n. 1 del 16 febbraio 2021, la necessità di dare maggiore trasparenza alle conseguenze dell'emergenza sanitaria, individuando nella valutazione del presupposto della continuità aziendale una delle aree di maggiore criticità. Viene, tra l'altro, sottolineato il dovere degli organi di controllo di promuovere un tempestivo confronto con i corrispondenti organi delle società controllate, nonché di prestare particolare attenzione alle valutazioni effettuate dagli amministratori in merito alla sussistenza della continuità aziendale e all'adeguatezza del sistema di controllo interno.

Il Richiamo d'attenzione della Consob sottolinea il dovere degli organi di controllo di prestare particolare attenzione alle valutazioni effettuate dagli amministratori in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, anche tenendo conto dell'ipotesi in cui la società si sia avvalsa della sospensione temporanea delle regole sulla riduzione del capitale per perdite (artt. 2446 e 2447 c.c.), prevista dall'art. 6 del decreto legge 23/2020 (come da ultimo modificato dalla Legge di Bilancio 2021), e dei rischi connessi alle difficoltà di effettuare controlli in loco a causa delle restrizioni connesse alla pandemia.

Inoltre, sempre in tema di vigilanza sulla continuità azien-

dale, è da citare il decreto legislativo 12 gennaio 2019, n.14 (che entrerà in vigore il 1 settembre 2021), con il quale è stata riformata la disciplina fallimentare e sono state introdotte procedure di allerta, finalizzate ad anticipare l'emersione della crisi d'impresa. Gli organi di controllo e di revisione sono stati responsabilizzati nella vigilanza sull'operato del management, con un ruolo di supporto al monitoraggio degli indicatori di allerta dell'amministratore e di verifica dell'esistenza dei presupposti di continuità aziendale.

Infine, per completezza, si rammenta che l'Oic (Organismo italiano di contabilità) ha emanato l'11 marzo 2021

il documento n. 8, interpretativo della legge 77/2020 "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio". Il documento chiarisce che, a determinate condizioni, per le società che applicano le norme del codice civile e i principi contabili nazionali emessi dall'Oic, è ammessa una deroga alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale. La norma si applica ai bilanci d'esercizio chiusi al 30 giugno 2020, al 31 dicembre 2020 e al 30 giugno 2021. In sintesi, è consentito alle imprese, nella predisposizione del bilancio 2020, sterilizzare gli impatti della pandemia da Covid-19 nella valutazione



**Maria Antonietta Scopelliti**

della sussistenza del presupposto della continuità aziendale, se in occasione del bilancio 2019 era sussistente il presupposto della continuità. Restano fermi invece gli obblighi di informativa da rendere nelle note integrative e nella relazione sulla gestione."

### **D. La Consob ha dedicato ampio spazio, anche sul suo sito, alle analisi legate all'impatto del Covid sui mercati finanziari, evidenziando l'affiorare di un 'effetto reddito' ed un 'effetto ricchezza'. Può sinteticamente descrivere i passi salienti della vostra analisi?**

"L'Italia è stata colpita dalla pandemia in una fase in cui l'economia sperimentava segnali di rallentamento: le imprese non finanziarie quotate già evidenziavano una decelerazione dei tassi di crescita del fatturato e della



redditività più marcata di quella dei competitor europei, distinguendosi al contempo per il maggior indebitamento. Gli indici del mercato azionario rimanevano nella maggior parte dei casi su livelli cronicamente inferiori a quelli precedenti la crisi globale del 2008. L'incertezza causata dall'imprevedibile andamento della pandemia ha provocato, inoltre, un incremento della volatilità dei mercati finanziari e la diminuzione del valore di numerose attività finanziarie. La Consob negli studi e approfondimenti pubblicati sul proprio sito ha rilevato che gli investimenti dei risparmiatori possono subire impatti negativi anche molto significativi soprattutto laddove concentrati su poche tipologie di strumenti e su emittenti che operano nello stesso settore o nella stessa area geografica. Inoltre, può anche risultare più difficile nel contesto attuale disinvestire senza affrontare costi elevati. La Consob ha ritenuto quindi di informare gli investitori sui principali elementi da valutare e sui rischi legati alla situazione di mercato che stiamo vivendo.

**D. Che ruolo, secondo lei, dovrà ricoprire un organismo come la Consob nella difficile fase della ripartenza economico-finanziaria del Paese?**

“In generale, la crisi pandemica sta favorendo un approccio istituzionale più favorevole alla semplificazione normativa, all'innovazione tecnologica e agli incentivi (anche di carattere fiscale), nell'interesse sia delle imprese con buone prospettive di crescita sia degli investitori. Si pensi alle agevolazioni per gli aumenti di capitale, agli interventi pubblici di sostegno, ai Pir alternativi, al “prospetto semplificato per la ripresa”. Anche il Piano Ue per l'Unione dei mercati dei capitali potrà aiutare nello stabilire standard comuni della regolamentazione e una maggiore convergenza delle prassi di vigilanza a livello europeo. La prossima integrazione di Borsa italiana e Euronext potrà a sua

volta dare maggiore visibilità e opportunità alle molte imprese italiane, soprattutto Pmi, ancora riluttanti alla raccolta di capitale sul mercato.

La Consob potrà supportare la crescita e l'innovazione, con un ventaglio di semplificazioni e nuovi strumenti digitali, da applicare anche ai procedimenti della stessa autorità di vigilanza (FinTech e SupTech), che possano ridurre il costo della raccolta di capitale proprio e agevolare l'incontro tra domanda e offerta. Contestualmente, la Consob dovrà preservare la fiducia nell'esistenza di adeguati presidi a tutela dell'integrità e della trasparenza del mercato, soprattutto in un mondo sempre più digitalizzato ed esposto a campagne informative molto penetranti (si pensi al mondo delle etichette “green” o Esg o a quello delle cryptoattività).

L'adeguato funzionamento degli strumenti di tutela del risparmio anche in un percorso di semplificazione è ben presente anche alla Commissione europea. Nel contesto della consultazione appena avviata sul Single Rule Book, ad esempio, vi sono quesiti che riguardano le criticità emerse nel caso Wirecard, ovvero i problemi da affrontare a livello europeo in materia di applicazione della normativa relativa all'informazione finanziaria e alla revisione legale. Non si escludono possibili nuove attribuzioni dell'Esma. La linea fondamentale di intervento è, quindi, quella di introdurre un'adeguata proporzionalità tra obblighi normativi, dimensioni d'impresa e specializzazione degli strumenti di investimento in funzione delle caratteristiche dell'investitore, tenendo sempre a mente che la trasparenza dell'informazione è l'archittrave su cui si costruisce e si protegge la fiducia nel sistema. Il ruolo dei produttori e dei “guardiani” dell'informazione, dall'emittente, alla società di revisione, dagli intermediari alle agenzie di rating, per arrivare fino alla Consob, non è mai stato così importante.”



***La trasparenza dell'informazione è l'archittrave su cui si costruisce e si protegge la fiducia nel sistema***

# Le convergenze parallele degli interventi di salvaguardia ed il ruolo del revisore legale



**Gaetano R. Carnesale** – *Revisore legale Vice Presidente INRL*

L'emergenza sanitaria da COVID-19 ha determinato situazioni imprevedibili, come il collasso delle terapie intensive, la ricerca affannosa dei vaccini e le successive difficoltà della loro somministrazione. In questo quadro epidemiologico è stato necessario operare delle scelte di intervento, analizzando le priorità. Con le terapie intensive saturate di ricoverati il personale sanitario si è trovato nella situazione di dover decidere su quale paziente tentare il salvataggio, dando la priorità a coloro che avrebbero avuto maggiore speranza di sopravvivenza.

Girando lo sguardo al sistema economico produttivo, per le aziende sono stati varati numerosi provvedimenti di salvataggio, ma senza convergere sui cinici, ma inevitabili, criteri utilizzati per il salvataggio dei pazienti da COVID-19 nelle terapie intensive. Tutti i provvedimenti emanati, sia che prevedessero interventi di natura finanziaria, che deroghe agli ordinari criteri e principi di redazione del bilancio e/o alla consolidata normativa civilistica, finora non hanno tenuto conto di un aspetto a mio giudizio fondamentale, ovvero quello del salvataggio di aziende potenzialmente destinate alla sopravvivenza evitando di intervenire su quelle che sono già irrimediabilmente in stato di crisi irreversibile e che, quindi, al termine dei vari interventi di sostegno o moratorie e/o deroghe di bilancio, saranno destinate comunque a sparire dal mercato. Mi chiedo e chiedo se non sia più corretto fare un'immediata analisi di queste aziende già decotte e far convergere una parte più consistente di interventi su quelle che hanno la capacità di superare lo stato di emergenza. Ed ancora se destinare le restanti risorse, in parte liberatesi, agli imprenditori e lavoratori delle aziende certificate già in crisi irreversibile,

ma solo per sostenerli nell'ottica della loro riqualificazione. Non sfugge ai più che il futuro del sistema imprese passa attraverso i settori per i quali il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), da presentare entro il corrente mese a Bruxelles, farà affluire ingenti risorse in alcuni particolari settori.

Quindi dobbiamo fare in modo che il rigenerato capitale umano sia pronto a raccogliere questa irripetibile opportunità. Operando come sopra enunciato, avremo delle aziende che nell'immediato potranno assicurarsi la continuità aziendale potendo contare su maggiori risorse statali dopo aver ricevuto la certificazione di aziende "sostenibili per i propri fondamentali". Gli imprenditori che invece non supereranno il test nel periodo emergenziale, insieme ai loro dipendenti, potranno avere in un futuro oramai prossimo, l'opportunità di creare nuove imprese i primi, e la forza lavoro di essere nuovamente impiegata in queste aziende essendo stati nel frattempo professionalizzati e formati per le nuove attività del programma PNRR.

Il pragmatismo inglese nelle vaccinazioni e la semplicità di intervento da parte del governo americano con i sostegni alle aziende, dovrebbero farci riflettere molto e indurci a cambiare rotta evitando di continuare a sostenere imprese che sono già fuori dal mercato ma che probabilmente, in alcuni casi, lo erano già prima dell'emergenza sanitaria da COVID-19. **E nell'analisi e certificazione delle aziende "buone" e di quelle "cattive" il revisore legale è il professionista funzionalmente ideale a supportare, anche per conto dello Stato, questa operazione verità per il rilancio della nostra economia.**

# Considerazioni sulla disciplina della relazione di revisione



**Marcello Bessone** - *Dirigente del Ministero dell'economia e delle finanze*

La relazione di revisione è il documento che conclude il lavoro di revisione svolto in relazione a un singolo esercizio ed è caratterizzata, tra l'altro, dall'essere per la propria natura e per le proprie intrinseche finalità destinata a ricevere ampia diffusione presso il pubblico dei cosiddetti *stakeholders* - ovvero i portatori di interessi nei riguardi dei risultati aziendali e pertanto nei riguardi della veridicità dell'informativa finanziaria – e non di essi soltanto. Tale caratteristica, consacrata da precise disposizioni normative, si contrappone alla riservatezza che contraddistingue le carte di lavoro del revisore, che costituiscono la base logica e documentale del giudizio di revisione, assicurando anche la continuità nel lavoro di revisione, per esempio nel caso in cui un revisore o una società di revisione succede nell'incarico presso una determinata società. La relazione costituisce pertanto il documento che garantisce l'effettività e l'utilità della prestazione dei servizi di revisione dei conti, informando il pubblico del giudizio qualificato del revisore sulla idoneità del bilancio a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società revisionata.

Essendo la relazione il documento cui è affidata l'informazione sul giudizio di revisione, la rilevante questione che il Legislatore e le Autorità di regolamentazione sono chiamati a risolvere consiste nella definizione di un equilibrato compromesso sul tipo e sulle modalità di presentazione delle informazioni da includervi. In altre parole, si tratta di mettere a punto un canone che assicuri uniformità di presentazione, comparabilità e agevole comprensione del giudizio. Non sarebbe infatti proficuo consentire il rilascio di informazioni senza limiti anche quantitativi, con il rischio

di generare confusione nel lettore esterno che non sia a sua volta uno specialista nella interpretazione dei bilanci, né servirebbe le finalità di informazione prefissate restringere le possibilità alla semplice alternativa tra giudizio favorevole e sfavorevole.

Nella disciplina della revisione legale dei conti attualmente vigente diverse fonti di regolamentazione contribuiscono a definire il quadro delle regole in tema di relazione. Si ritiene soltanto parzialmente utile elencare tali fonti in funzione della forma e del valore che esse posseggono rispetto alla norma di legge – come sarebbe pur possibile



*La relazione di revisione informa il pubblico sulla idoneità del bilancio a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione della società revisionata*

fare nella tradizionale classificazione delle fonti del diritto cui fanno riferimento i giuristi – in quanto dette fonti si influenzano reciprocamente. È pienamente evidente, per esempio, che i provvedimenti legislativi dell’Unione Europea e nazionali in materia di revisione dei conti tengono ampiamente conto sia dei principi professionali di revisione che di quelli di etica e di indipendenza. La ricerca di un efficace compromesso nel formato della revisione finale del revisore è opera innanzitutto proprio dei principi professionali applicabili. Come noto a tutti gli iscritti al registro, gli ISA raccolti nella settima centinaia si occupano di dettare le regole per la predisposizione della relazione: in particolare l’ISA 700 si occupa della relazione e del giudizio senza modifiche, l’ISA 705 del giudizio con modifiche, mentre gli altri ISA di tale gruppo stabiliscono le regole per riportare altri tipi informazione, quali gli aspetti chiave (ISA 701), i richiami di informativa (ISA 705), *etc.* Merita richiamare l’attenzione sul principio SA 720B, riguardante compiti e responsabilità sulla relazione sulla gestione. Nel quadro delle fonti che disciplinano la relazione di revisione, tale principio – nel cui acronimo è significativamente lasciata cadere la “I” di *International*, qualificandolo semplicemente come uno *Standard on Audit* o SA – è infatti emblematico della interferenza tra i piani normativo – nel caso in esame il piano normativo nazionale – e quello dei principi professionali. Il principio SA 720B è infatti stato adottato proprio per precisare adempimenti e compiti del revisore in riferimento a previsioni peculiari dell’ordinamento italiano, dove l’articolo 2428 del codice civile disciplina la relazione sulla gestione e la *lettera e)* del comma 2 dell’articolo 14 del decreto legislativo n. 39 del 2010 prescrive che il revisore rilasci, nel contesto della propria

relazione, un giudizio di conformità sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla conformità alle norme di legge.

L’articolo 14 del decreto legislativo n. 39 del 2010 è la disposizione di legge che, come accennato, sul piano nazionale, disciplina la redazione e la composizione della relazione di revisione; esso si affianca alle disposizioni europee, ovvero all’articolo 28 della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE e all’articolo 10 del regolamento (UE) 537/2014 concernente la revisione dei conti degli enti di interesse pubblico, recependo il primo nell’ordinamento nazionale e ponendosi quale disciplina generale rispetto alla disciplina speciale posta dal secondo. Si tratta, come si vede, di un quadro complesso, la cui evoluzione non segue mai unicamente il filone dell’una o dell’altra fonte, ma è il risultato degli sviluppi che interessano una fonte e determinano al contempo la necessità per le altre fonti di adeguarsi o almeno tenere in debito conto tali evoluzioni.

Si potrebbe considerare che il sistema che ne risulta non è certamente semplice, né per le Autorità che debbono provvedere all’interpretazione e a colmarne – trovandosi spesso di fronte ad evoluzioni asincrone – i vuoti di disciplina seppure temporanei che necessariamente si producono, né per professionisti e operatori. Tale complessità del quadro regolamentatorio è poi ulteriormente accentata in ragione dei compiti e delle finalità che il Legislatore o comunque le Autorità competenti pongono in capo al revisore incaricato della revisione legale dei conti. È noto che in numerosissimi casi l’ordinamento vigente prevede che determinati incarichi cosiddetti di *assurance* o attestazione siano conferiti in capo a soggetti iscritti al registro della



***Il principio SA 720 B è stato adottato per precisare adempimenti e compiti del revisore in riferimento a previsioni peculiari dell’ordinamento italiano***

revisione, prescindendosi dalla titolarità dell'iscritto di un incarico di revisione effettiva. In questa sede si accenna invece ai casi nei quali si prescrivono a carico proprio del revisore titolare di un incarico di revisione legale dei conti l'espletamento di alcuni compiti particolari che, in modo logico, trovano il resoconto del rispettivo esito nella relazione di revisione. Ad esempio, si fa riferimento ai compiti affidati al revisore legale dei conti dagli articoli 8, comma 3, e 13 della direttiva del 9 settembre 2019 in materia di contabilità separata delle partecipate pubbliche, oppure dal DDL concernente la legge europea 2019-2020 (al momento all'esame del Senato), il cui articolo 22 aggiunge all'articolo 153-ter del decreto legislativo n. 58 del 1998 (testo unico della finanza) la previsione secondo cui il revisore legale nella relazione di revisione di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 esprime un giudizio sulla conformità del bilancio alle disposizioni del regolamento delegato europeo 2018/815 sul formato elettronico unico del bilancio stesso, se predisposto.

Del resto, l'unitarietà della disciplina della relazione di revisione non è soltanto esposta alla tendenza del Legislatore (sia nazione che europeo, si veda il citato regolamento delegato 2018/815) a fare affidamento sul revisore per una

molteplicità di valutazioni e compiti, ma gli stessi principi professionali, soggetti a una evoluzione e a un perfezionamento continui al fine di assicurare la rispondenza alle esigenze di informazione e trasparenza dei mercati, lasciano comunque una porta aperta alla possibilità per il revisore di integrare la relazione finale di revisione. Non soltanto è prevista una apposita sezione concernente la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari, in armonia con gli interventi normativi sopra citati, ma altri tipi di informazioni, sotto la denominazione di "altri aspetti" sono variamente considerate ed espressamente consentite se non sono vietate da leggi o regolamenti.

In conclusione, si può sottolineare che nonostante la complessità del quadro regolamentario sopra sinteticamente richiamato sia determinata dalla complessità delle esigenze informative del pubblico e dalla molteplicità delle disposizioni di legge e regolamentari riguardanti la comunicazione finanziaria, sono certamente altrettanto auspicabili appositi interventi finalizzati a conferire sistematicità a tale quadro, nell'interesse di una maggiore facilità di riferimento da parte dei soggetti titolari di incarichi di revisione legale dei conti.



## Terzo Settore e Revisione Legale



**Luigi Giuseppe Esposito** - Amministratore delegato WLEA FINANCE\*

La volontà dell'INRL (Istituto Nazionale dei Revisori Legali) di attivare una commissione dedicata al Terzo Settore nasce da una pluralità di fattori che sinergicamente hanno spinto a dedicare a questo comparto un'attenzione specifica.

Le ragioni risiedono nella rilevanza del Terzo settore in Italia per i servizi di cui si occupa in ambiti nei quali ci sarebbe certamente un vuoto, e per l'ampiezza dell'approccio. Non tutti hanno la completa e piena consapevolezza di quali e quanti enti ne facciano realmente parte, e quanto realmente pesi questo settore.

Il Codice del Terzo Settore, ovvero il Dlgs. 117/2017, all'art. 4, comma 1, definisce quali Enti del Terzo Settore «*le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi*

*dalle società costituite per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.*»

Un mondo vastissimo che si esprime in un altrettanto vasto numero di settori presidiati, come si evidenzia nella tabella (tratta dalle indagini ISTAT), che, seppur non aggiornata all'anno in corso, offre dei riferimenti molto chiari anche dei trend di crescita e riporta la presenza in Italia di 359.574 istituzioni attive, l'85% delle quali ha scelto come forma giuridica predominante, l'Associazione, riconosciuta o non riconosciuta, forma associativa a vocazione di massima apertura, fatto che denota lo spirito con cui nella maggioranza dei casi si interviene.

Fonte: Istituzioni non profit struttura e profili del settore 2018  
([www.censimentigiornodopogiorno.it/istituzioni-non-profit-struttura-e-profilo-del-settore/](http://www.censimentigiornodopogiorno.it/istituzioni-non-profit-struttura-e-profilo-del-settore/))

UN SETTORE IN CRESCITA	
2018	359.574
2011	301.191
2001	235.232

FORME GIURIDICHE	
Associazione riconosciuta e non riconosciuta	85,0%
Cooperativa sociale	4,4%
Fondazione	2,2%
Altra formazione giuridica	8,4%

DOVE SONO	
Nord-Ovest	27,9%
Nord-Est	22,8%
Centro	22,2%
Sud	17,7%
Isole	9,4%

SETTORI DI ATTIVITÀ PRELEVALENTE (I PRIMI 5)	
Cultura, sport e ricreazione	64,4%
Assistenza sociale e protezione civile	9,3%
Relazioni sindacali e rappresentanza interessi	6,5%
Religione	4,7%
Istruzione e ricerca	3,9%

In secondo luogo, la rilevanza degli ambiti: la cultura, lo sport, l'assistenza sociale, la rappresentanza sindacale, la religione, l'istruzione e la ricerca.

E ancora, sempre l'ISTAT ci dice che, il settore, al 31 Di-

cembre 2018, conta 853.476 dipendenti che per il 53% lavorano presso le Cooperative Sociali, per il 23% in Associazioni, e per la restante parte in altre istituzioni come ad esempio le Fondazioni.

Fonte: Istituzioni non profit struttura e profili del settore 2018  
([www.censimentigiornodopogiorno.it/istituzioni-non-profit-struttura-e-profilo-del-settore2](http://www.censimentigiornodopogiorno.it/istituzioni-non-profit-struttura-e-profilo-del-settore2))

DIPENDENTI	
2018	853.476
2011	680.811
2001	488.523

DOVE LAVORANO	
Associazione riconosciuta e non riconosciuta	53,0%
Cooperativa sociale	12,2%
Fondazione	15,6%
Altra formazione giuridica	12,2%

SETTORI CON PIÙ DIPENDENTI (I PRIMI 5)	
Assistenza sociale e protezione civile	37,3%
Sanità	21,8%
Istruzione e ricerca	15,0%
Sviluppo economico e relazione sociale	12,0%
Cultura, sport e ricreazione	6,2%

CINQUE PER MILLE	
Istituzioni Iscritte	60.425
Scelte dei contribuenti (in milioni)	12,9
Totale Euro (in milioni)	439,8€

SETTORI DI ATTIVITÀ PRELEVALENTE (i primi 5 per numero di scelte)	
Assistenza sociale e protezione civile	25,0%
Istruzione e ricerca	23,2%

Sanità	15,6%
Cooperazione e solidarietà internazionale	12,3%
Cultura, sport e ricreazione	12,0%

Un numero di dipendenti che, per fare un semplice confronto, risulta di poco inferiore al totale dei dipendenti dell'intero settore agricolo italiano che conta 1.009.083 (numero desunto da dati INPS). Confronto con gli altri settori, quest'ultimo, che cambia notevolmente se ai dipendenti aggiungiamo i 5,5 milioni di volontari impegnati a vario titolo in questo comparto, dato che porterebbe a paragonarsi, con le dovute e indiscutibili differenze sul piano della tipologia di rapporto e di impegno, con il settore industriale che conta oltre 6 milioni occupati.

Di fatto, dunque, un comparto di indubbio rilievo per le dimensioni raggiunte, per le tematiche di cui si occupa e per le modalità in cui normalmente se ne prende cura, includendo, come in nessun altro caso, la partecipazione di un numero decisamente importante di volontari.

Peso e complessità tali, che hanno determinato la necessità di un processo legislativo teso al riordino della disciplina con la cosiddetta *Riforma del Terzo Settore*, riforma orientata ad aggiornare il settore stesso sotto il profilo giuridico e operativo.

D'altra parte, si è reso e si rende necessario innestare definitivamente, e meglio, il mondo del terzo settore in un ambito comunitario che richiede sempre più armonizzazioni, standardizzazioni e ravvicinamento tra le legislazioni dei singoli paesi, al fine di semplificare i rapporti nel

mercato comunitario interno.

È ciò, mentre sul piano soggettivo si raggiunge garantendo una più precisa riconoscibilità dei soggetti economici che ne fanno parte, sul piano oggettivo e operativo, si concretizza assicurando un'adeguata trasparenza nei processi di gestione, ovvero, un adeguamento nelle procedure di rilevamento dei fatti aziendali perché tutto quanto possa essere compatibile con le esigenze dei terzi, nazionali o comunitari che essi siano.

È in questo contesto che all'interno dell'Istituto Nazionale dei Revisori Legali nasce la Commissione Terzo Settore, voluta con grande determinazione dalla Presidenza dell'Istituto.



***Il primo obiettivo della commissione terzo settore consiste nella definizione di una metodologia standardizzata di revisione***



Si tratta di una commissione con una pluralità di obiettivi. Il primo, e centrale, vista la funzione dell'INRL, consiste nella definizione di una metodologia di revisione, anch'essa standardizzata, rispettosa della pluralità di ambiti di riferimento, per cui consona alla costellazione di enti che vanno da dimensioni piccolissime a dimensioni da grande impresa, attivi nel sociale, nel sanitario, nello sport, spesso in settori dimenticati dal resto degli operatori, settori che vedono ambienti e circostanze ai margini della società. Una revisione che pur considerando quanto in ultimo detto, risponda, in primo luogo, alle esigenze di rappresentatività dei rendiconti annuali o bilanci di esercizio, e ciò, sia a vantaggio dell'impresa stessa, la quale in un mondo sempre più complesso ha bisogno di massima consapevolezza, sia nei confronti dei terzi che debbano fare uso a qualsiasi titolo di quella rappresentazione della realtà aziendale e delle dinamiche economico-finanziarie, ovvero di quanto emerga dal rendiconto stesso.

In merito alla consapevolezza interna è necessario precisare che molto spesso si tratta di Enti in cui vi sono *governance* costituite da volontari che hanno bisogno allo stesso tempo di semplicità e di rintracciabilità dei fatti aziendali.

Per ciò che attiene invece ai terzi che si trovino a dover approfondire i documenti degli enti del settore e a dover basare il loro affidamento verso l'Ente sulla base di quanto evidenziato in questi ultimi, è importante citare gli istituti di credito. Spesso, questi ultimi, si trovano nella difficoltà oggettiva di comprendere le dinamiche aziendali e, benché potrebbero offrire servizi bancari magari anche forieri di miglioramento degli equilibri aziendali, si trovano a dover desistere per mancanza dei presupposti di base, ovvero la chiarezza e la trasparenza. Un perfezionamento delle procedure di controllo interno, in maniera anche adegua-

ta rispetto alle potenziali esigenze di credito, sicuramente può rendere più semplice e sostenibile prima di tutto la vita aziendale, anche in queste circostanze.

E qui, ci sarebbe molto da dire, ovvero, sulla necessità del lavoro di un terzo attestatore, come nel caso del Revisore Legale; un soggetto, terzo, che al di là anche delle previsioni di legge e della obbligatorietà di intervento, abbia il ruolo di provvedere ad una preventiva verifica della modalità di rilevazione dei fatti aziendali, dei documenti connessi, al controllo della correttezza delle procedure, e faccia un intervento che agevoli la testimonianza di una meritevolezza sotto il profilo finanziario e creditizio, in particolare in un contesto comunitario in cui i citati istituti di credito non di rado hanno grandi difficoltà a spiegare ai loro controllori, come nel caso della BCE, profili soggettivi e oggettivi dei singoli operatori economici che in Italia svolgono attività incredibilmente nobili ma molto spesso di difficile valutazione e controllo, e questo rende a volte impotenti anche i più volenterosi di offrire servizi atti a coadiuvare il sistema aziendale in un contesto nel quale tutto gira intorno alle profilazioni in base ai rating e al rischio.

Ebbene, il contributo richiesto alla Commissione Terzo Settore, in merito, è proprio quello di approfondire tali tematiche, senza tralasciare le diversissime caratteristiche dimensionali, di scopo e di partecipazione di tipo volontario e non volontario, all'interno del perimetro tracciato della normativa già esistente e a quella in via di attuazione.

Offrire un contributo per rendere possibile la vita reale di questi enti, già impegnati ad operare in settori difficili, considerando, contestualmente, le necessità del sistema generale, articolato oltre che internazionale, in cui devono operare, e le attese non differibili e non derogabili di questo sistema.

Un secondo obiettivo della Commissione Terzo Settore, sta nella volontà di affiancamento, formativo e di supporto, perché chi si trovi a dover offrire consulenza contabile, a realizzare processi di revisione legale o, anche, a gestire imprese di questo comparto, possa avere orizzonti chiari e linee guida precise da seguire nella rilevazione degli eventi aziendali di ordine economico-finanziario; offrire quindi un contributo a tracciare linee di condotta che si rendano efficaci al fine di consentire all'impresa del Terzo Settore di colloquiare sempre, e in un modo congruo, con il mondo e l'ambiente ad essa esterno, costituito da fornitori, enti pubblici e privati, istituti di credito, enti assicurativi che hanno la necessità di avere un identikit chiaro e incon-



*Un secondo obiettivo della Commissione Terzo Settore è quello di dare precise linee guida da seguire nella rilevazione degli eventi aziendali di ordine economico-finanziario*

fondibile del loro interlocutore attraverso documenti che ne raccontino le condizioni e le dinamiche di vita.

Entrambi questi obiettivi non devono prescindere anzi convergono verso un dettato di base: il servizio di revisione legale all'interno di questo settore, come già in parte richiamato, deve rispettarne le caratteristiche, e ciò, offrendo un approccio equilibrato che dapprima riconosca pienamente le caratteristiche di un comparto fondato sulla "non lucratività", comparto in cui i principi di solidarietà, di mutualismo, di sostenibilità, di utilità sociale, sono dei punti cardini che vanno inquadrati sotto ogni profilo, e che permeano l'intera vita aziendale. Un mondo, quello della "non lucratività" che, ancor prima di essere controllato o revisionato, va ben capito, dovendo evitare in via assoluta processi estremamente standardizzati, processi dai quali potrebbe derivare una spinta eccessiva verso l'omologazione ad altri comparti.

Non vi sono dubbi sulle differenze di comportamento e di priorità tra soggetti economici che hanno fini lucrativi rispetto a soggetti che non ambiscono a tali fini, e ciò, non può non trasparire in maniera netta anche dalle rappresentazioni di sintesi dei fatti aziendali, sia sotto il profilo statico, come una Situazione Patrimoniale, sia sotto l'aspetto dinamico come un Conto Economico. Non a caso abbiamo e avremo avanzi e disavanzi in luogo di utili e perdite, dove l'avanzo, notoriamente, come per gli Enti Pubblici, potrebbe essere un disvalore serio, poiché rappresentativo di un avanzo di risorse che dovevano e potevano essere allocate in maniera da soddisfare ulteriori bisogni, si pensi al caso del socioassistenziale per esempio. L'essenziale, dunque, risiede proprio nella giusta e sostenibile allocazione delle risorse, di tutte le risorse, anche quelle finanziarie, un'allocazione che consenta di raggiungere il massimo beneficio, che, nel Terzo Settore, molto spesso, diventa un beneficio e un vantaggio ancor più diretto della collettività.

In considerazione di ciò, il revisore può e deve avere un ruolo centrale, proattivo, nel proprio duplice dovere: di verificare che la contabilità sia conforme alla disciplina nazio-

nale e sovranazionale, e di controllo diretto ad accertare la qualità e la coerenza dell'intera gestione aziendale.

Il Revisore Legale, in questa fase contingente, rappresenta un interlocutore mediano, un esperto che può aiutare nella difesa di queste realtà e di questo mondo, in un mercato comunitario che predica omologazione e ridimensionamenti diversi, a volte al di là dell'opportuno, espansioni di fatto poco allineati con lo stato delle cose e con le immediate possibilità nazionali.

Il Revisore, di concerto con gli organi di gestione e con i consulenti esterni, ognuno per il suo ruolo, e nel preciso rispetto dei perimetri di azione normativi e sostanziali, può partecipare a rendere fruibile la documentazione per gli interlocutori che sono obbligati a verifiche più o meno profonde, che per quanto giuste e corrette, rischierebbero già da sole di spingere verso una deformazione del settore che deve invece vivere esclusivamente un adeguamento ed una attualizzazione, e lasciare intatta la funzione insostituibile per l'intera collettività.

Coerentemente con la sua missione, e in vista dell'entrata in vigore, infine, l'INRL oltre a continuare il proprio lavoro per dare un contributo alla definizione dei sistemi di verifica più adatti e coerenti al settore, ha aperto un tavolo, anche qui, virtuale, di confronto e di supporto per assolvere agli obiettivi di affiancamento sopra menzionati.

*Luigi Giuseppe Esposito*



---

*\* Impegnato da oltre 25 anni nel mondo del Terzo Settore, Luigi Giuseppe Esposito è Amministratore delegato e fondatore della WLEA FINANCE che nasce in seno alla World - Law, Economics and Architecture, della quale Esposito è Founder Partner. Si tratta di una associazione multidisciplinare che presta assistenza a favore di enti istituzionali, amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, centri di ricerca e università, parchi ed enti nazionali per le aree protette, imprese pubbliche e private.*

---

# Le Società partecipate e la relazione sul Governo societario



Giuseppe Castellana - Revisore legale Consigliere Inrl\*

## 1. Le società partecipate e la loro esatta collocazione sotto il profilo giuridico ed economico

L'art. 2, lettera n) del Decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 - Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica (di seguito TUSP), definisce **«società a partecipazione pubblica»**: *le società a controllo pubblico, nonché le altre società partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico.*

Il legislatore (delegato) ha quindi inteso ricomprendere all'interno di tale nomenclatura le società che – direttamente od indirettamente – da soggetti “pubblici”, siano essi costituiti da *amministrazioni pubbliche* propriamente dette (di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, i loro consorzi o associazioni per qualsiasi fine istituiti, gli enti pubblici economici e le autorità di sistema portuale), sia da *società in controllo pubblico*, quali definite dalla precedente lettera m) del medesimo articolo, nelle quali le amministrazioni pubbliche esercitano i poteri di controllo ai sensi dell'art. 2359 del codice civile ovvero anche quando, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo.

Lo stesso legislatore ha precisato che per “società” devono intendersi *“gli organismi di cui ai titoli V e VI, capo I, del libro V del codice civile”*, estendendo – con successiva modifica introdotta - anche (gli organismi) *aventi come oggetto sociale lo svolgimento di attività consortili, ai sensi dell'articolo 2615-ter del codice civile.*

Pur riferendosi nominalmente a tutte le tipologie di società, nella fattispecie concreta si fa riferimento alle società di capitali, dotate di personalità giuridica. Trattasi quindi di società che assumono dimensione imprenditoriale, laddove quindi si concretizza il concetto sistemico di “azienda pubblica”, intesa come organizzazione dei fattori di produzione operata dall'imprenditore, nel caso specifico di natura “pubblica” sostanziale, che quindi non persegue finalità (primarie) di lucro, proprie dell'impresa commerciale propriamente detta. In esse la P.A. (nella sua accezione più ampia) si pone su un piano di parità giuridica e sostanziale con l'imprenditoria “privata”.

Sussistono quindi diversi sistemi che compongono le aziende pubbliche, in cui la comune natura “pubblica” del soggetto giuridico e di quello economico impone una rivisitazione dei principi aziendali che presiedono la gestione dei beni e del patrimonio, delle persone e dell'organizzazione, delle operazioni e della gestione.

\* *Revisore legale, componente del Consiglio nazionale dell'Istituto Nazionale Revisori Legali, CRMA- Certificatio in Risk Management Assurance n.11750/2013 by IIA Institute of Internal Auditors- NY(USA). Docente a. c. di Contabilità pubblica e controlli amministrativo-contabili in Master di II livello presso Uniroma1- “La Sapienza”*



### *Nelle Società Partecipate la P.A. si pone su un piano di parità giuridica e sostanziale con l'imprenditoria privata*

In buona sostanza, nelle imprese pubbliche si è in presenza di un soggetto giuridico formalmente di diritto privato, in cui il soggetto economico (che prende le decisioni) è - direttamente od indirettamente - di diritto pubblico. Pertanto risulta essenziale che i principi fondamentali di diritto pubblico vengano salvaguardati e che l'impresa pubblica, nonostante la sua natura (formale) di diritto privato, persegua comunque in modo sostanziale le finalità di pubblico interesse, rispettando i canoni fondamentali dell'operato del "pubblico" propriamente detto.

Diversi sono stati gli interventi del legislatore - per vero non sempre coordinati tra di loro - a ciò finalizzati. A mero titolo esemplificativo si citano come applicati, in tutto od in parte alle società in controllo pubblico il codice dei contratti (D.Lgs. 50/2016), le normative in materia di anticorruzione (L. 190/2012) e trasparenza (D.Lgs. 33/2013), di incompatibilità ed inconfiribilità (D.Lgs. 39/2013), le norme sul procedimento amministrativo (L.241/90). Di particolare importanza anche le norme in materia armonizzazione dei sistemi contabili (D.lgs. 118/2011), che tendono a ricomprendere le società partecipate nel "gruppo" delle amministrazioni pubbliche partecipanti (o controllanti).

#### **2. L'intervento legislativo: il TUSP.**

Il processo di aziendalizzazione non è nato da un sistematico disegno preconstituito, ma dal sovrapporsi di esperienze che hanno indotto il legislatore a tornare sui propri passi in più di una occasione e su più oggetti.

L'ultimo intervento "organico" è dato appunto dal Decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 - Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, originato dalla legge 7 agosto 2015, n. 124 (Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche).

In particolare, l'art. 16 delega il Governo ad adottare decreti legislativi di semplificazione dei seguenti settori:

- a) lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche e connessi profili di organizzazione amministrativa;
- b) partecipazioni societarie delle amministrazioni pubbliche;
- c) servizi pubblici locali di interesse economico generale.

La legge-delega ha espressamente prescritto che, nell'esercizio della delega, il Governo si sarebbe dovuto attenere ai principi e criteri direttivi generali, tra i quali:

- a) elaborazione di un Testo unico delle disposizioni in ciascuna materia, con le modifiche strettamente necessarie per il coordinamento delle disposizioni stesse, salvo quanto previsto nelle lettere successive;
- b) coordinamento formale e sostanziale del testo delle disposizioni legislative vigenti, apportando le modifiche strettamente necessarie per garantire la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa e per adeguare, aggiornare e semplificare il linguaggio normativo;
- c) risoluzione delle antinomie in base ai principi dell'ordinamento e alle discipline generali regolatrici della materia;
- d) indicazione esplicita delle norme abrogate, fatta salva l'applicazione dell'articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile;
- ...

Va rilevato innanzi tutto che la delega in esame è inserita in una legge di più ampio respiro, dedicata ad una profonda riforma della pubblica amministrazione, di cui la qualità della regolazione costituisce un aspetto fondamentale per la competitività del Paese, per l'effettività dei diritti fondamentali dei cittadini, per l'efficienza delle pubbliche amministrazioni e per l'andamento dei conti pubblici, donde la riconosciuta rilevanza assunta, nei fatti, dalle "partecipazioni societarie delle amministrazioni pubbliche".

Non casualmente, quindi, nelle premesse del decreto legislativo vengono citate le principali fonti normative regolan-

ti l'ordinamento ed il funzionamento delle PP.AA. (TUEL, D.lgs. 165/01, Codice dei contratti, D.Lgs. 33/2013, come prima richiamati). Va sottolineato l'iter tutto sommato "veloce" del decreto, che dalla preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri del 20/01/2016, vede - nell'ordine - acquisiti i pareri del Consiglio di Stato in data 16 marzo 2016 e della Conferenza unificata in data 14 aprile 2016. Successivamente, acquisiti i pareri delle competenti Commissioni parlamentari, il Decreto ha la sua approvazione definitiva in data 10 agosto 2016 da parte del C.d.M., viene emanato dal Presidente della Repubblica in data 19 agosto 2016 e quindi vede la luce sulla GURI in data 8 settembre 2016. L'inusitata velocità dell'iter rende conto dell'esigenza di porre ordine in un settore che presenta diverse criticità. Non va sottaciuto che sull'originario schema governativo il Consiglio di Stato ha prodotto un parere "favorevole con osservazioni" molto corposo (82 pagine).

Per quel che qui rileva, il Consiglio di Stato si è espresso molto chiaramente sull'art. 14 dello schema di decreto (Crisi di impresa di società a partecipazione pubblica), evidenziando in particolare che la questione della fallibilità delle società pubbliche è stata da sempre molto dibattuta, in considerazione del fatto che l'art. 1 della legge fallimentare dispone che gli enti pubblici non sono assoggettati alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo. La Corte di Cassazione ha però affermato – a Sezioni unite - che «*la scelta del legislatore di consentire l'esercizio di determinate attività a società di capitali, e dunque di perseguire l'interesse pubblico attraverso lo strumento privatistico, comporta che queste assumano i rischi connessi alla loro insolvenza, pena la violazione dei principi di uguaglianza e di affidamento dei soggetti che con esse entrano in rapporto ed attesa la necessità del rispetto delle regole della concorrenza, che impone parità di trattamento tra quanti operano all'interno di uno stesso mercato con identiche forme e medesime modalità*» (Cass., sez. un., 27 settembre 2013, 22209).

Di qui la chiara enunciazione, al comma 1 dell'art. 14 del TUSP, che *Le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza di cui al decreto legislati-*

*vo 8 luglio 1999, n. 270, e al decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39.*

Il successivo comma 2 precisa che *"Qualora emergano, nell'ambito dei programmi di valutazione del rischio di cui all'articolo 6, comma 2, uno o più indicatori di crisi aziendale, l'organo amministrativo della società a controllo pubblico adotta senza indugio i provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento."*

Il richiamo all'art. 6 ed al concetto di "valutazione del rischio" costituisce una sorta di anticipazione di quanto il legislatore ha successivamente operato con la modifica dell'art. 2086 del cod. civile e delle norme sulla "crisi d'impresa", come si avrà modo di evidenziare più avanti.

E' opportuno precisare comunque che, pur essendo l'art. 14 rubricato "Crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica", il comma 2 trova applicazione solamente nei confronti delle società "a controllo pubblico", e quindi ad una platea più ridotta di soggetti destinatari.

Ed ancora, non appare fuor di luogo rilevare che il Consiglio di Stato ha mosso osservazioni all'art. 6 dello schema di decreto limitatamente al comma 1, mentre nessuna osservazione ha mosso sui successivi commi, che qui rilevano.

### **3. La "Relazione sul governo societario" ex art. 6 del TUSP**

L'art. 6 del TUSP, rubricato "*Principi fondamentali sull'organizzazione e sulla gestione delle società a controllo pubblico*" al comma 2 così recita:

*Le società a controllo pubblico predispongono specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale e ne informano l'assemblea nell'ambito della relazione di cui al comma 4.*

Il successivo comma 4 dispone che: *Gli strumenti eventualmente adottati ai sensi del comma 3 sono indicati nella relazione sul governo societario che le società control-*

late predispongono annualmente, a chiusura dell'esercizio sociale e pubblicano contestualmente al bilancio d'esercizio.

Viene introdotto quindi il concetto di "relazione sul governo societario" quale vero e proprio obbligo per le società controllate, in aggiunta agli obblighi di natura civilistica consueti. La relazione – obbligatoria per tutte le società in controllo pubblico - costituisce indubbiamente un documento separato rispetto alla relazione sulla gestione prevista dall'articolo 2428 del Codice civile (peraltro obbligatoria solamente in presenza del superamento di limiti dimensionali aziendali).

La norma non disciplina in modo dettagliato il contenuto della relazione, limitandosi ad indicare che in essa confluiscono:

- il programma di valutazione del rischio di crisi aziendale (articolo 6, comma 2),
- gli ulteriori strumenti di governo societario (articolo 6, comma 3),
- le ragioni per cui questi ultimi non sono stati adottati (articolo 6, comma 5).

Appare quindi utile ed opportuno, per una lettura contestuale e sistematica, di seguito riportare quanto dal legislatore disposto nei richiamati commi:

*3. Fatte salve le funzioni degli organi di controllo previsti a norma di legge e di statuto, le società a controllo pubblico valutano l'opportunità di integrare, in considerazione delle dimensioni e delle caratteristiche organizzative nonché dell'attività svolta, gli strumenti di governo societario con i seguenti:*

*a) regolamenti interni volti a garantire la conformità dell'attività della società alle norme di tutela della concorrenza, comprese quelle in materia di concorrenza sleale, nonché alle norme di tutela della proprietà industriale o intellettuale;*

*b) un ufficio di controllo interno strutturato secondo criteri di adeguatezza rispetto alla dimensione e alla complessità dell'impresa sociale, che collabora con l'organo di control-*

*lo statutario, riscontrando tempestivamente le richieste da questo provenienti, e trasmette periodicamente all'organo di controllo statutario relazioni sulla regolarità e l'efficienza della gestione;*

*c) codici di condotta propri, o adesione a codici di condotta collettivi aventi a oggetto la disciplina dei comportamenti imprenditoriali nei confronti di consumatori, utenti, dipendenti e collaboratori, nonché altri portatori di legittimi interessi coinvolti nell'attività della società; d) programmi di responsabilità sociale d'impresa, in conformità alle raccomandazioni della Commissione dell'Unione europea.*

*5. Qualora le società a controllo pubblico non integrino gli strumenti di governo societario con quelli di cui al comma 3, danno conto delle ragioni all'interno della **relazione** di cui al comma 4.*

Sulla materia sono intervenuti il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e la Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC) con il documento del marzo 2019 avente ad oggetto: RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO CONTENENTE PROGRAMMA DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CRISI AZIENDALE (EX ART. 6, CO. 2 E 4, D.LGS. 175/2016)<sup>1</sup>.

Il CNDCEC ha proposto una serie di raccomandazioni – elaborate da un gruppo di lavoro appositamente costituito – per l'applicazione di quanto previsto dall'art. 6, co. 2 e 4, del TUSP in funzione di quanto disposto al successivo art. 14, co. 2 del medesimo TUSP. Rileva il CNDCEC che il legislatore del Testo unico non ha fornito una descrizione contenutistica della Relazione sul governo societario, rimettendo inoltre alla discrezionalità della singola società il contenuto del "programma di valutazione del rischio aziendale", senza peraltro definire in alcun modo (neppure con rinvio a possibili emanande linee guida da parte dell'OIC o del CNDCEC, come operato *aliunde*) gli indicatori di crisi aziendale al cui rilievo è collegato l'obbligo di relazione stabilito ex art. 14, co. 2.

Il documento del CNDCEC ha quindi fornito una serie di raccomandazioni per la selezione di strumenti per il mo-

<sup>1</sup> <https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/Relazione+Governo+Societario.pdf/dec12062-362a-496a-b305-b1b80543fd59>

monitoraggio del rischio di crisi aziendale, mettendo a disposizione degli operatori un utile supporto per facilitare l'adempimento degli obblighi di legge, tenuto conto delle possibili sanzioni previste in caso di inosservanza.

Nel documento si afferma che la valutazione del rischio di crisi aziendale non può essere condotta esclusivamente sulla base degli indici di bilancio, deponendo in tal senso la lettera della norma, che fa riferimento espresso a "indicatori", introducendo un concetto di più ampia portata rispetto ai meri "indici" di bilancio, così sottolineando l'esigenza di individuare elementi di "alert" in grado di segnalare in modo incontrovertibile o quantomeno probabile una situazione di insolvenza anche solo prospettica.

Il documento evidenzia che la crisi può manifestarsi con caratteristiche diverse, assumendo i connotati di una crisi:

- finanziaria, se l'azienda – ancorché economicamente sana – presenti uno squilibrio finanziario, con difficoltà a far fronte con regolarità alle proprie posizioni debitorie.
- economica, allorché l'azienda non sia in grado, con la gestione operativa, di remunerare congruamente i fattori produttivi impiegati.

Risulta quindi di tutta evidenza la connotazione prettamente "contabile" ed economico-finanziaria del documento predisposto dal CNDCEC, che ha soffermato la propria attenzione sulle risultanze contabili, come sintetizzate nel documento contabile (bilancio) che rendiconta le risultanze economico-patrimoniali- finanziarie dell'esercizio, od anche in corso di esercizio, nel caso di bilanci intermedi.

Tenuto conto che la norma di legge fa riferimento a "indicatori" e non a "indici" e, dunque a un concetto di più ampia portata e di natura predittiva, vengono individuati e dettagliati alcuni strumenti di valutazione dei rischi oggetto di monitoraggio quali:

- analisi di indici e margini di bilancio;
- analisi prospettica attraverso indicatori.
- Invero il documento lascia spazio ad *eventuali ulteriori strumenti di valutazione*, senza peraltro fornire indicazioni – ancorché minimali – in tal senso. Il documento predisposto dal CNDCEC rappresenta in definitiva un

(primo e) pregevole contributo ad identificare "best practices" operative, e tuttavia la sua portata limitata agli aspetti – per così dire – contabili risulta evidente.

Un ulteriore – più ampio ed articolato, ancorché non definitivo – contributo perviene dal MEF, in applicazione di quanto disposto dall'art. 15 del TUSP:

1. Nell'ambito del Ministero dell'economia e delle finanze, nei limiti delle risorse disponibili a legislazione vigente, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, è individuata la struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio sull'attuazione del presente decreto. Il Ministero dell'economia e delle finanze assicura la separazione, a livello organizzativo, tra la suddetta struttura e gli uffici responsabili dell'esercizio dei diritti sociali.
2. *Fatte salve le norme di settore e le competenze dalle stesse previste, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente decreto, la struttura di cui al comma 1 fornisce orientamenti e indicazioni in materia di applicazione del presente decreto e del decreto legislativo 11 novembre 2003, n. 333, e promuove le migliori pratiche presso le società a partecipazione pubblica, adotta nei confronti delle stesse società le direttive sulla separazione contabile e verifica il loro rispetto, ivi compresa la relativa trasparenza.*

E' stato in pubblicazione ed in consultazione pubblica il documento che riporta le indicazioni della Struttura di monitoraggio sul "Programma di valutazione del rischio di crisi aziendale"<sup>2</sup>. Il documento fornisce i principali contenuti di un programma - tipo di valutazione del rischio di crisi aziendale e fornisce indicazioni sulle modalità di monitoraggio delle aree di rischio individuate. Esso intende valorizzare la finalità informativa di detto programma, che se ben redatto consente ai soci pubblici di analizzare e valutare lo stato di salute delle società partecipate e all'organo amministrativo di assicurare la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali, il rispetto di leggi e regolamenti nonché dello statuto sociale e delle procedure interne.

<sup>2</sup> [http://www.dt.mef.gov.it/news/2021/consultazione\\_11012021.html](http://www.dt.mef.gov.it/news/2021/consultazione_11012021.html)

Detto documento fornisce una definizione puntuale del concetto di “crisi aziendale” superando la visione prettamente “contabile” di cui si è detto:

*Il rischio di crisi aziendale può essere definito come la probabile manifestazione dello stato di difficoltà di un'impresa, non solo per il profilo economico-finanziario (inteso come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate), ma – più in generale – aziendale.*

*Il concetto di rischio va, pertanto, declinato, in senso ampio, arrivando ad interessare la struttura e l'organizzazione della realtà aziendale nel complesso, comprendendo anche profili non direttamente desumibili da indici contabili quali, ad esempio, quello normativo, ambientale.*

Pertanto, in linea generale – sempre secondo il predetto documento in consultazione - un programma di valutazione del rischio di crisi aziendale deve essere funzionale a:

- i) monitorare costantemente lo stato di salute della società alla luce del principio di **continuità aziendale**;*
- ii) anticipare l'emersione del rischio di crisi attraverso l'individuazione di strumenti in grado di intercettare i segnali premonitori di squilibri economico-finanziari (approccio “Forward looking”) e consentire all'organo gestorio di attivarsi con urgenza prima che la crisi diventi irreversibile (sistema di “early warning”).*

Fondamentale risulta quindi l'architettura del sistema di controllo interno (SCI) che deve essere adeguato, ed in tal senso il programma deve – per l'appunto – illustrare il SCI e riferire all'Organo di controllo statutario, e quindi anche all'efficienza ed effettività del SCI, e quindi – di norma - al Collegio sindacale (o sindaco unico). Incidentalmente si rileva che l'art. 3 del TUSP prevede che nelle società a responsabilità limitata a controllo pubblico l'atto costitutivo o lo statuto in ogni caso prevede la nomina *dell'organo di controllo o di un revisore*. La congiunzione “o” fa intendere che il revisore è alternativo all'organo di controllo, e quindi non con esso identificabile, coerentemente con il disposto di cui all'art. 2477 del codice civile. Nel caso di nomina di un revisore (alternativa alla nomina dell'organo di controllo) problematica invero risulterebbe l'indi-

viduazione dell' “organo di controllo statutario” e quindi la stessa applicazione del comma 3 dell'art. 6 del TUSP, in assenza di interlocutore.

Ma oltre agli indici ed indicatori di natura contabile (che in buona sostanza ricalcano quelli già proposti dal CNDCEC) il documento fornisce indicazioni anche sull'esigenza di prendere in considerazione anche “**INDICATORI DI TIPO QUALITATIVO RICAVATI IN VIA EXTRA-CONTABILE**”. Al riguardo viene evidenziata la necessità di “*disporre di importanti informazioni aggiuntive sulle tipologie di rischi, che, per loro natura, non possono essere rilevati e misurati con strumenti tradizionali*”.

Il documento distingue, a mero titolo esemplificativo le seguenti aree di:

- 1.rischi strategici
- 2.rischi di processo
- 3.rischi di “information technology” (IT)
- 4.rischi finanziari

Quanto all'area 1 distingue i rischi in:

- a.politico
- b.economico-finanziario
- c.legislativo
- d.ambientale
- e.di pianificazione, programmazione e ricognizione opportunità strategiche
- f. di gestione degli investimenti e del patrimonio

Quanto all'area 2 distingue i rischi in:

- a.di normativa
- b.collegato a disposizioni interne
- c.di contrattualistica
- d.relativo a salute e sicurezza sui luoghi di lavoro (SSLL)
- e.in materia di *privacy*

Quanto all'area 3 distingue i rischi in:

- a.integrità e sicurezza dei dati (anche sotto forma di cybersecurity)
- b.disponibilità di Sistemi Informativi (SI)
- c.collegato a infrastruttura e progetti IT



Quanto all'area 4 distingue i rischi in:

- a. connesso a operazioni di finanziamento della società e agli investimenti diretti
- b. legato all'accesso ai capitali e/o al mancato rinnovo o rimborso dei prestiti
- c. legato al tasso di interesse
- d. di controparte finanziaria
- e. di liquidità

Il documento fornisce inoltre una descrizione abbastanza dettagliata delle singole tipologie di rischio come sopra esemplificate e delinea altresì – sia pure per grandi linee) le operazioni di *risk assessment* tipiche, limitandosi ad una valutazione di impatto, senza andare verso una valutazione ponderata del rischio (impatto x probabilità) e a indicare possibili strategie aziendali di prevenzione/mitigazione del rischio che conducano ad un vero e proprio *risk management*. Tale approccio appare indubbiamente più ampio ed olistico, e necessita di competenze ben più estese e complesse, eccedenti quelle meramente contabili. Ciò costituisce elemento di riflessione ulteriore, di cui si dirà.

L'obbligo di pubblicazione della relazione sul governo societario risponde a esigenze di pubblicità secondo i principi del D.lgs 33/2013, per cui dovrà essere inserita sul sito Internet delle società. La mancata presentazione della relazione sulla gestione costituisce violazione di obbligo di legge da parte dell'organo amministrativo, censurabile dal collegio sindacale della società, e sarà rilevata anche dall'ente socio nell'ambito delle verifiche mirate alla compilazione del questionario *Siquel* riferito al rendiconto 2016.

La pubblicazione della Relazione sul Governo societario interessa quindi anche gli Organismi di Vigilanza (laddove presenti nelle società) e i revisori dei conti degli enti locali. Questi ultimi sono infatti tenuti a verificare la presentazione della relazione insieme al programma di valutazione del rischio aziendale, per rispondere alle domande della Corte dei conti contenute nel questionario (*Siquel*) relativo al rendiconto 2016.

Da ultimo, ma non per ultimo (*last, but not least*) si evidenzia che il rispetto dell'obbligo di predisposizione del pro-

gramma ai sensi del menzionato articolo 6, comma 2, del TUSP, è oggetto di interesse da parte della Corte dei conti nelle Linee guida annuali sul funzionamento integrato dei controlli interni di enti locali, Regioni e Province autonome (Deliberazioni della Corte dei Conti – Sezione Autonomie – nn. 5, 18 e 19 del 2020)

In tale ambito, l'indagine della magistratura contabile attiene all'attività di verifica dell'ente pubblico socio sulle società partecipate, in relazione ad una puntuale valutazione di eventuali riflessi sulla propria situazione economica e finanziaria.

#### 4. Il “governo societario” e la “corporate governance”

Appare opportuno evidenziare che, sotto il profilo lessicale, la relazione sul “governo societario” sembrerebbe limitarsi all'azione amministrativa, e quindi – per certi versi – potrebbe (solo) ampliare i contenuti della relazione sulla gestione di cui all'art. 2428 del codice civile, qui precisando che taluni contenuti della stessa vengono ad essere oggetto di attenzione anche della relazione di cui si tratta, come indicato dal documento (i.e. : gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale, gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste; l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari)

Tuttavia la locuzione “governo” sembrerebbe più confacente al termine anglosassone “*government*”, e non rende appieno il concetto più ampio di “*governance*”, intraducibile senza l'uso di perifrasi. La locuzione “governo societario” intenderebbe in effetti tradurre il corrispondente “*corporate governance*” del mondo anglosassone, laddove per tale si intende il complesso sistema di regole, pratiche e processi attraverso il quale una società è diretta e controllata e comporta il bilanciamento degli interessi di molti stakeholder di un'azienda, come azionisti, management, clienti, fornitori, finanziatori, governo e comunità.

La “corporate governance” fornisce quindi il quadro di riferimento per il raggiungimento degli obiettivi di un’azienda e comprende praticamente ogni ambito della programmazione, della gestione e del controllo, dai piani d’azione e dai controlli interni alla misurazione delle prestazioni (“*performance*”).

Da quanto sopra si comprende l’ampiezza del campo d’azione e degli interessi in gioco.

### 5. Il principio del “*going concern*”.

Fondamentale è il richiamo al principio di continuità aziendale (“*going concern*”) di cui all’art. 2423-bis del codice civile, presupposto affinché l’azienda operi e possa continuare a operare nel prevedibile futuro come azienda in funzionamento e creare valore, il che implica il necessario mantenimento di un equilibrio economico-finanziario.

L’orizzonte temporale di riferimento è dato dall’OIC 11, che nella prospettiva della continuazione dell’attività, definisce l’azienda come “*un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio*”.

Il principio di continuità aziendale costituisce quindi fondamento e finalità dell’azienda intesa come complesso economico funzionante e – soprattutto - duraturo. Non a caso il legislatore è di recente intervenuto introducendo specifica deroga a tale principio nella redazione dei bilanci delle aziende nel periodo di pandemia Covid-19.

### 6. La situazione di “*crisi*” nella normativa sulla crisi d’impresa e nel Codice civile.

L’art. 2, lett. c) della legge 19 ottobre 2017, n. 155 (Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi d’impresa e dell’insolvenza) definisce lo stato di crisi (dell’impresa) come “*probabilità di futura insolvenza, anche tenendo conto delle elaborazioni della scienza aziendalistica*”; insolvenza a sua volta intesa – ex art. 5, R.D. 16 marzo 1942, n. 267 – come la situazione che “*si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolar-*

*mente le proprie obbligazioni*” (definizione confermata nel decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, recante “Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155”, il quale all’art. 2, co. 1, lett. a) definisce la “*crisi*” come “*lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l’insolvenza del debitore e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate*”.

Com’è noto, l’entrata in vigore del Codice della crisi di impresa e dell’insolvenza è stata ulteriormente postergata (ancora una volta) mentre è (pienamente) in vigore la modifica del testo originario dell’art. 2086 c.c., rubricato “Gestione dell’impresa”. Il citato D. Lgs. 12 gennaio 2019 n. 14 ha difatti introdotto il comma 2 che testualmente così recita:

*2. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il **superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.***

Le norme del TUSP hanno – di fatto – anticipato i contenuti del Codice della crisi d’impresa, sia pure con ambito di applicazione limitato. Il Codice della Crisi di impresa e dell’insolvenza si pone quindi in linea di continuità con il TUSP e con la disciplina di diritto comune previgente.

Le due discipline si distinguono essenzialmente per il fattore temporale di applicazione. Le disposizioni contenute nell’articolo 6 del TUSP rilevano difatti in una fase prodromica, con la precipua finalità di prevenzione e favorire l’emersione di segnali di allerta di una crisi, se ed in quanto potenzialmente rilevabile. Parimenti l’art. 2086 del Codice civile, come modificato dal Codice della crisi, impone la “*rilevazione tempestiva della crisi dell’impresa e .., la perdita della continuità aziendale*”.

All’opposto, il Codice della Crisi interviene in una fase suc-

cessiva, quando la crisi è già in atto ovvero risulta molto probabile che possa insorgere. Ciò incide direttamente sulla determinazione delle soglie di allarme che dovranno essere attentamente determinate e costantemente monitorate, per consentire di intercettare quelle situazioni di difficoltà che, se non venissero tempestivamente e idoneamente affrontate, potrebbero diventare rilevanti in base alle previsioni contenute nello stesso Codice.

Particolare importanza quindi assumono gli indici e gli indicatori, quantitativi e/o qualitativi, sia contabili che extracontabili. Rilevante anche il ruolo che ha il soggetto controllante, anche per le responsabilità di monitoraggio e controllo (sia diretto che indiretto) ad esso ascrivibili, soprattutto in quanto amministrazione pubblica propriamente detta.

### 7. Riflessioni e prospettive

Indubbiamente le società partecipate assumono una connotazione particolare nell'ambito del diritto societario e dell'economia aziendale in relazione alla rilevanza degli interessi pubblici in gioco ed alla necessità di assicurare, anche in un soggetto (formalmente) di diritto privato, il rispetto di principi di pari opportunità, non discriminazione, trasparenza, corretto impiego delle risorse pubbliche, efficienza, economicità. Parimenti le stesse – pur non avendo preminenti e prevalenti finalità di lucro, devono rispondere anche ai canoni tipici dell'economia aziendale, ancor più per la salvaguardia degli interessi in gioco.

In relazione a quanto sopra, ancora in divenire e parziale risulta l'approccio alla (corretta) gestione dei rischi, a cominciare dal punto di vista semantico. Il processo di valutazione dei rischi è (solo) una parte della più complessa attività di *risk management*. Occorre al riguardo partire dall'esame della situazione "as is", effettuare un *risk assessment* accurato, individuando per ogni rischio l'impatto potenziale e la probabilità che lo stesso si verifichi. A seguito di tale analisi vanno definite le soglie di rischio residuo accettabile, per porre in essere le opportune strategie e attivare/attuare adeguate misure di prevenzione/mitigazione.

I documenti sin qui proposti costituiscono un approccio

– sia pure apprezzabile – comunque parziale ed incompleto alla complessa problematica. Stante le dimensioni aziendali medie delle imprese pubbliche – solitamente non piccole - appare francamente ingiustificabile che non venga operato un approccio professionale e completo alla problematica, di indubbia complessità.

Per operare tali azioni specialistiche è necessario un *risk approach* multidisciplinare e qualificato, non sempre reperibile in azienda. Né tali professionalità possono individuarsi all'interno della controllante, che dovrà operare i monitoraggi e controlli di competenza, con altre (e diverse) finalità, ed a livelli di intervento diversi, che non possono, per loro stessa natura, garantire la necessaria tempestività.

E' auspicabile che tanto le amministrazioni, quanto gli organi di controllo delle società partecipate in controllo pubblico prendano coscienza delle enormi (e gravose) responsabilità su di loro incombenti, che a quelle di tipo civilistico vedono sommarsi quelle specifiche di stampo pubblicistico, con refluenze anche di tipo contabile. Solo tale consapevolezza può indurre il *board* all'adozione di misure organizzative idonee – anche in *outsourcing* o con adeguate azioni formative - a garantire il rispetto delle normative tutte vigenti (e stringenti), potendo così costituire valida scriminante della c.d. "colpa di organizzazione".

E' parimenti auspicabile la intensa e continua (meglio se opportunamente regolamentata) circolazione delle informazioni tra i diversi soggetti del SCI (Collegio sindacale, Revisore, Organismo di Vigilanza "231", ufficio di controllo interno ex art. 6 TUSP), nell'interesse complessivo dell'azienda pubblica.

### Riassunto

Le società partecipate rappresentano un "*tertium genus*" tra i soggetti dotati di personalità giuridica che operano attività di pubblico interesse. A pochi anni dall'intervento del legislatore, è ancora in divenire la concreta applicazione delle innovazioni introdotte, tra cui l'obbligo della relazione sul governo societario, che rende conto della "governance aziendale", della quale vengono forniti i tratti distintivi e la collocazione all'interno del quadro normativo generale.

### **Abstract**

*The investee companies represent a “tertium genus” among the subjects with legal personality who operate activities of public interest. A few years after the intervention of the legislator, the concrete application of the innovations introduced is still in progress, including the obligation of the report on corporate governance, which gives an account of the “corporate governance”, of which the distinctive features and location are provided within the general regulatory framework.*

### **Bibliografia e sitografia**

**ANTHONY R.N. - HAWKINS D. – MACRI’ D. – MERCHANT K.A.** , *Sistemi di controllo*, Milano, The Mc Graw-Hill Companies srl, 2008

**Associazione Italiana Internal Auditors**, *Processo di ris esame del sistema di governo societario*, Milano, novembre 2019

**CONSIGLIO DI STATO**, Adunanza della Commissione speciale del 16 marzo 2016, NUMERO AFFARE 00438/2016 - Parere su: “*Schema di decreto legislativo recante Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, in attuazione dell’articolo 2 della legge 7 agosto 2015, n. 124, recante “Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche”*”; Roma, 2016

**CNDCEC – FNC**, *Relazione sul governo societario contenente programma di valutazione del rischio di crisi aziendale (ex art. 6, co. 2 e 4, d.lgs. 175/2016)* - Roma, marzo 2019

**CRIVELLI A.** , *La disciplina della crisi d’impresa e la struttura ministeriale di controllo nel nuovo TU sulle società partecipate* - Milano, Eupolis Lombardia , 2016

**INVITALIA**, *Progetto di supporto e affiancamento operativo a favore degli Enti Pubblici delle Regioni “Obiettivo Convergenza” per l’implementazione della riforma del mercato dei Servizi Pubblici Locali a rilevanza economica* – Roma, marzo 2015

**PAOLONI M. – GRANDIS F.G.** , *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Torino, Giappichelli editore, 2007.

- [http://www.dt.mef.gov.it/it/attivita\\_istituzionali/partecipazioni/governance/](http://www.dt.mef.gov.it/it/attivita_istituzionali/partecipazioni/governance/)
- [http://www.dt.mef.gov.it/it/news/2021/consultazione\\_11012021.html](http://www.dt.mef.gov.it/it/news/2021/consultazione_11012021.html)
- <https://www.ipsoa.it/documents/impresa/contratti-dimpresa/quotidiano...erno-societario-criteri-corretto-monitoraggio-rischio-crisi-impresa>
- <http://quotidianoentilocali.ilsole24ore.com/print/AE-b8AcMB/0>
- <https://it.quora.com/Che-cosè-il-governo-societario>



## ENTI LOCALI

# Certificazioni della “perdita di gettito” e verifiche dell’Organo di revisione



**Nicola Tonveronachi** - Commercialista e Revisore legale, Esperto di finanza pubblica, Pubblicista

Si sta approssimando la scadenza dell’invio della certificazione del “Fondone” prevista per il 31 maggio prossimo. Parallelamente gli Enti confidano in un rinvio del termine di approvazione del Rendiconto della gestione 2020, attualmente fissato per il 30 aprile. La richiesta del rinvio, perorata da molti sindaci, ma non ufficialmente richiesta da Anci, dovrebbe servire a far coincidere le 2 scadenze per assicurare che i dati riportati nella quota vincolata del risultato di amministrazione 2020 coincidano con quanto riportato nella certificazione che attesta l’utilizzo delle risorse erogate dallo Stato agli Enti Locali lo scorso anno durante la pandemia per garantire lo svolgimento dei “servizi fondamentali” oltre ad alcuni ristori specifici di entrata e di spesa.

Bisogna anche ricordare che la Commissione Arconet, con la Faq n. 47 del 17 marzo scorso, aveva già disciplinato le modalità da seguire nel caso in cui un ente, rispettando i tempi attualmente previsti per l’approvazione del rendiconto della gestione 2020 e per l’invio della Certificazione “Covid-19”, si trovasse nella necessità di modificare gli allegati al rendiconto della gestione 2020 (modello esplicativo del risultato della gestione, prospetto a/2 - quote vincolate del risultato di amministrazione e prospetto degli equilibri) dal momento che la quota di avanzo vincolato da “Fondone” riportata nell’apposita sezione del risultato di amministrazione, ai sensi dell’art. 1, comma 823, della Legge 178/2020 (“Legge di bilancio 2021”), non coincida con quanto riportato nel prospetto della Certificazione. In tale caso, chiarisce la Commissione, “...gli allegati al rendiconto possono essere rettificati con le modalità previste

per l’approvazione del rendiconto. Anche il rendiconto aggiornato deve essere trasmesso alla Bdap”.

Non va inoltre dimenticato che il Modello della certificazione del “Fondone”, come previsto dall’art. 39, comma 2, del Dl. n. 104/2020, e poi ribadito all’art. 1 dello specifico Decreto, deve essere sottoscritto digitalmente dal rappresentante legale dell’ente, dal responsabile dei servizi finanziari e dall’Organo di revisione economico-finanziaria “validamente costituito ai sensi dell’art. 237, comma 1, del Dlgs. n. 267/2000”. La sottoscrizione del Modello da parte dell’Organo di revisione acquisisce il valore di “attesta-



**Il Revisore deve controllare la corretta contabilizzazione delle entrate utili per fronteggiare l’emergenza socio-economico-sanitaria ricevute nel 2020**

zione” di correttezza dei dati inseriti per cui è importante capire quali verifiche debba effettuare lo stesso Organo di revisione prima di apporre la propria firma sul documento da inviare telematicamente.

Come prima verifica il revisore dovrebbe controllare la corretta contabilizzazione delle entrate utili per fronteggiare l'emergenza socio-economico-sanitaria che l'Ente ha ricevuto nel corso del 2020, dato che le indicazioni ministeriali prevedevano l'accertamento delle suddette entrate al piano finanziario PF E.2.01.01.01.001 “*Trasferimenti correnti da ministeri*”, mentre per gli Enti delle regioni Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia e Province Autonome di Trento e Bolzano, il piano finanziario da utilizzare era E.2.01.01.02.001 «*Trasferimenti correnti da Regioni e province autonome*», in quanto detti enti hanno ricevuto il trasferimento non direttamente dal Ministero, ma tramite l'intervento della rispettiva Regione o Provincia Autonoma. Gli Enti troveranno, inoltre, il Modello “*Covid-19*” con dati precompilati sia nella Sezione 1 - Entrate, che nella Sezione 2 - Spese. Com'è noto le fonti di reperimento dei dati sono: per le entrate gli F24, i dati Aci e BDAP – DCA, mentre per le spese la fonte è rappresentata esclusivamente dai dati inviati alla BDAP (BDAP – DCA). Particolare attenzione deve essere posta nel caso in cui l'Ente non abbia ancora inviato i dati definitivi del rendiconto alla BDAP perché in tale caso i dati presenti nella Certificazione possono essere assunti da dati di un preconsuntivo non ancora approvato né dalla Giunta né, tantomeno, dal Consiglio che verrebbero però poi rettificati nel caso in cui l'Ente provvedesse successivamente ad inviare i dati definitivi.

E' necessario, pertanto che l'Organo di revisione verifichi a campione, la corretta contabilizzazione delle entrate ma, soprattutto, la corretta imputazione (PF corretto) delle spese, dato che in caso di non corretta classificazione di entrate e/o spese i valori non corretti verranno automaticamente riportati nel Modello della certificazione. Le istruzioni ministeriali chiariscono, infatti che “*in presenza di errori materiali di inserimento, ovvero di imputazione, è necessario rettificare il Modello*”.

Nel caso in cui si riscontri una sensibile differenza tra gli accertamenti di entrata tra il 2019 e il 2020 sarebbe opportuno verificare se tale differenza sia interamente attribuibile alla riduzione di gettito o alla presenza in uno dei due



### **Il Revisore deve verificare di tutti gli specifici ristori di entrata e di spesa ricevuti dall'ente nel 2020**

anni di accertamenti “straordinari”; in quest'ultimo caso nel Modello è necessario verificare che le entrate straordinarie siano rettificate mediante la compilazione della colonna a1) per il 2020 e b1) per il 2019.

Successivamente è necessario verificare tutti gli specifici ristori di entrata e di spesa ricevuti dall'Ente nel corso del 2020: per questo potrebbe essere utile incrociare i dati precompilati sul Modello “*Ristori Covid-19*”, i dati presenti nella sezione “*Trasferimenti erariali e Attribuzioni di risorse*” presente sul sito del Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali e i dati presenti nella contabilità dell'ente. Giova infatti ricordare che l'avanzo vincolato che gli Enti riporteranno nel risultato di amministrazione 2020 sarà composto da 2 componenti: quella derivante dalle risorse del “*Fondone*” non utilizzate nel corso del 2020, e le risorse attribuite all'Ente per ristori specifici di spesa e non completamente utilizzate. In entrambi i casi le risorse potranno essere utilizzate per le medesime finalità anche nel 2021. Proprio per dare la possibilità agli Enti di non avere limiti all'utilizzo di tali risorse, il comma 823 della Legge n. 178/2020, stabilisce che i suddetti avanzi non siano soggetti ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della Legge n. 145/2018.

La Faq n. 43 del 17 dicembre 2020 indica le modalità di compilazione del prospetto a/2 delle risorse vincolate, tenuto conto che con riferimento alle risorse erogate per le funzioni fondamentali degli Enti Locali l'avanzo vincolato si determinerà come differenza tra entrate accertate nel

corso del 2020 riportate nella colonna c), e il saldo algebrico tra maggiori/minori entrate e maggiori/minori spese riportato nella colonna d).

I revisori dovranno poi verificare eventuali politiche autonome adottate dall'Ente nel corso del 2020. A tale riguardo la Certificazione prevede 3 possibilità: che l'Ente abbia adottato politiche tese ad aumentare aliquote e/o tariffe rispetto al 2019 oppure, viceversa, abbia adottato politiche che hanno ridotto aliquote e/o tariffe rispetto al 2019, ed infine il caso in cui gli Enti abbiano adottato politiche tariffarie agevolative legate all'emergenza "Covid-19".

In tutti e 3 i casi dalle delibere appositamente adottate si dovrebbe evincere l'impatto sul bilancio di previsione della manovra adottata; per le delibere di aumento e/o riduzione delle aliquote e/o tariffe, il modello calcola automaticamente il ristoro riconosciuto tenendo conto "dell'impatto" delle delibere, nel caso invece delle agevolazioni "Covid-19" non esiste lo stesso automatismo; infatti in questo caso sono previsti specifici limiti per alcune agevolazioni (vedi Imu, Tasi, Imposta di Soggiorno, Tosap – Cosap, Imposta sulla pubblicità e pubbliche affissioni, Tassa concessioni comunali, Proventi concessioni fitti e noleggi) per altre è previsto un ristoro forfettario che prescinde dalla variazione di entrata e da eventuali maggiori o minori spese (Tari, Tari corrispettivo e Tefa) mentre per tutte le restanti entrate non viene riconosciuta alcuna agevolazione. Per effettuare tali verifiche l'Organo di revisione deve confrontare la delibera che prevede la variazione o l'agevolazione con le delibere in vigore al 2019 sulle quali vanno ad intervenire quelle oggetto di analisi (si ricorda che tutte queste delibere devono poi essere riportate in un apposito prospetto denominato "Modello Covid-19 Delibere")

Sicuramente la cosa più difficile da verificare saranno le maggiori e le minori spese legate all'emergenza "Covid-19" da riportare nelle ultime due colonne nel prospetto "Modello Covid-19 Sezione 2 Spese". Gli importi infatti che rilevano ai fini della certificazione finale sono infatti quelli desumibili dalla colonne d) ed e), quest'ultima al netto dei ristori specifici di spesa. Tra le maggiori spese devono essere indicate tutte quelle spese sostenute esclusivamente a seguito dell'emergenza pandemica, così come tra le minori spese è necessario inserire quei minori impegni legati sempre all'emergenza sanitaria. A tale riguardo l'Organo

di revisione potrebbe fare una verifica per ciascun piano finanziario riportato nella certificazione, facendosi attestare dal responsabile della spesa l'attinenza dell'incremento o del risparmio di spesa con la situazione emergenziale.

Si ricorda che tra le maggiori spese non possono essere inserite le spese per l'acquisto di immobili e solo nell'ultima versione del modello sono stati inseriti i beni immateriali (ad esempio i software). Inoltre è importante verificare che non siano inserite nella Certificazione quelle maggiori spese finanziate da specifiche assegnazioni pubbliche e/o private, come ad es. i trasferimenti regionali o le donazioni da privati.

Particolare attenzione deve poi essere posta su due voci presenti nella Sezione 2 - Spese che sono rispettivamente il Fondo crediti di dubbia esigibilità e il Fondo pluriennale vincolato.

La minore spesa per l'Fcde deve essere valorizzata in caso di riduzione di entrate a fronte delle quali esistevano stanziamenti nella Missione 20 Programma 1. La variazione da riportare nella riga riferita all'Fcde tiene conto della minore entrata riportata nella colonna h) della Sezione 1 - Entrate. La Certificazione non consente di prevedere maggiori stanziamenti di Fcde in caso di maggiori entrate. Nel Modello definitivo di certificazione è stato poi inserito il Fpv di parte capitale, dato che nella precedente versione era previsto solo quello di parte corrente. In merito, le istruzioni ministeriali ricordano che l'Fpv da considerare è solo quello che si genera in occasione del riaccertamento dei residui che per le spesa corrente significa variazione di esigibilità per fatto sopravvenuto non dipendente dalla volontà dell'Ente.

Insomma per i revisori non sarà un compito semplice. Sarebbe importante che l'Organo di revisione collaborasse per tempo con l'Ente alla compilazione del Modello per verificare passo dopo passo i dati che vengono inseriti. Allo stesso tempo i revisori dovrebbero sollecitare il rispetto del termine perentorio per l'invio della certificazione: la Legge di bilancio 2021 ha infatti inasprito le sanzioni legate al ritardato invio della certificazione che prevedono la riduzione dei trasferimenti erariali a partire dal 2022 per importi che vanno da un minimo dell'80% ad un massimo del 100% dei fondi specifici ricevuti dall'Ente nel corso del 2020 e non rendicontati.

## Il controllo dei servizi per conto di terzi e le partite di giro



Augusto Pais Becher - Ragioniere commercialista Revisore legale

Anche se il principio della competenza finanziaria non si applica ai servizi conto terzi (partite di giro) il revisore ai fini del mantenimento degli equilibri per individuare deficit nascosti e prevenire situazioni di dissesto, deve porre molta attenzione a questa parte di bilancio. Gli enti in special modo quelli in difficoltà finanziarie iscrivono nei servizi conto terzi entrate e spese che devono essere stanziare in altri titoli del bilancio, per effettuare spese che non trovano capienza negli ordinari capitoli di bilancio. Altre volte si tratta di errori contabili effettuati in buona fede, frutto di una sbagliata interpretazione dei principi contabili. In entrambi i casi questo comportamento determina una violazione delle norme e dei principi contabili e potrebbe implicare una forma di elusione dei vincoli di finanza locale essendo questa parte di bilancio irrilevante ai fini del pareggio di bilancio costituzionale. In attuazione al comma 6 dell'articolo 81 della Costituzione, legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243<sup>2</sup>.

### LE SPESE PER SERVIZI CONTO TERZI

L'articolo 168 comma 1 del D.Lgs 267/2000 dispone che *“Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi e le partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un*

*debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”* A tal fine nei servizi conto terzi sono iscrिवibili le transazioni poste in essere dall'ente locale per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale, ad esempio le operazioni contabili effettuate in qualità di sostituto d'imposta oppure operazioni svolte solo come mero esecutore della spesa. Anche se destinate ad essere interamente rimborsate, non hanno natura di servizi conto terzi le spese che se pur sostenute per conto di un altro ente o privato comportino autonomia decisionale e discrezionalità, ad esempio le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, contributi pubblici, statali e regionali.

### SERVIZI CONTO TERZI E ARMONIZZAZIONE CONTABILE

Ai servizi conto terzi non si applica il principio della competenza finanziaria potenziata, in quanto i fatti di gestione rilevati devono trovare una equivalenza tra accertamenti

<sup>1</sup> In deroga al principio generale n. 16 della competenza finanziaria, paragrafo 7. 2, principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs 118/2011

<sup>2</sup> La legge 243/2012 in quanto rinforzata può essere abrogata, modificata o derogata solamente in modo espresso da una legge successiva approvata ai sensi dell'articolo 81, comma 6, della Costituzione, ovvero con maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera del Parlamento, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.



e impegni e le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni conto terzi, sono registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile. Per questa ragione, in presenza di pareggio contabile di competenza molti revisori sottovalutano e non prendono in considerazione la necessità di effettuare attenti controlli sulle entrate e spese dei servizi conto terzi e delle partite di giro.

### **EFFETTI DELL'ERRATA COLLOCAZIONE NEI SERVIZI CONTO TERZI**

A fronte di una errata contabilizzazione in bilancio le principali patologie nella gestione finanziaria dei servizi conto terzi sono di due tipi, ante e post armonizzazione e post armonizzazione:

#### **Ante e post armonizzazione:**

1. Il mancato riconoscimento di debiti fuori bilancio;
2. L'elusione dei vincoli in materia di finanza locale, pareggio costituzionale di bilancio;
3. Deficit nascosti tali da compromettere gli equilibri di bilancio in termini di cassa e competenza

#### **Post armonizzazione**

1. Errata suddivisione dei fondi che concorrono al calcolo dell'avanzo di amministrazione;
2. Valore inattendibile e calcolo errato del fondo crediti dubbia esigibilità;
3. Rischio di applicare e spendere quota dell'avanzo vincolato;

#### **Patologie finanziarie nei servizi conto terzi ante armonizzazione**

**Il mancato riconoscimento di debiti fuori bilancio:** Imputare spese nei servizi conto terzi in special modo negli enti in difficoltà finanziarie è uno strumento per effettuare pagamenti, in assenza del necessario impegno di spesa e mancanza della copertura finanziaria in presenza di stanziamenti di spesa non capienti. In questo caso l'ente registra nell'entrata, partite di giro, accertamenti fittizi e provvede al pagamento. La scrittura contabile in oggetto

è in contrastato con l'articolo 191 D.Lgs 267/2000<sup>3</sup> e ha la finalità di mascherare la formazione di un debito fuori bilancio.

**L'elusione dei vincoli in materia di finanza locale, pareggio costituzionale di bilancio:** La parte di bilancio relativa ai servizi conto terzi collocati al titolo 7 dell'entrata e al titolo 9 della spesa è irrilevante ai fini del pareggio di bilancio costituzionale, in quanto trattasi di operazioni poste in essere dall'ente in nome e per conto di altri soggetti ed estranee al patrimonio dell'ente. L'ente per non incorrere nelle sanzioni previste in caso di mancato rispetto del pareggio di bilancio costituzionale, registra impegni di spesa ed effettuata pagamenti nei servizi conto terzi, anche in questo caso è necessario registrare nella parte entrata degli accertamenti fittizi. Sempre per eludere i vincoli di finanza locale l'ente può imputare nei servizi conto terzi delle spese soggette a vincoli e limiti ad esempio: consulenze, spese di personale, acquisto di beni ...

#### **Deficit nascosti tali compromettere gli equilibri di bilancio in termini di cassa e competenza**

Il revisore deve prevenire o impedire il "*il deficit delle partite di giro*" che si determina quando spese effettivamente sostenute sono state coperte con accertamenti fittizi, i quali assicurano il pareggio di gestione a livello di competenza, ma sono riportati come residuo attivo. In questo caso il residuo attivo concorre alla formazione dell'avanzo di amministrazione, l'ente corre rischio di creare un deficit di cassa, in quanto una spesa finanziata con l'applicazione dell'avanzo di amministrazione non potrà mai essere coperta con la riscossione del residuo attivo fittizio.

#### **Patologie finanziarie nei servizi conto terzi post armonizzazione**

**Errata suddivisione dei fondi che concorrono al calcolo dell'avanzo di amministrazione:** L'avanzo di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. Ad esempio, la cancellazione di residui passivi iscritti nei servizi conto terzi, ma destinati al finanziamento di spese in conto capitale o vincolate produce delle errate suddivisioni dei fondi creando disavanzo e deficit di cassa.

<sup>3</sup> *Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5.*

L'ente ha chiuso il rendiconto di gestione con un avanzo di euro 700 così suddiviso:

Fondi Liberi euro 400

Fondi vincolati 100

Fondi accantonati 100

Fondi destinati 100

In base alla suddetta classificazione l'ente è convinto di avere a disposizione una quota di avanzo libero di euro 400 per finanziare determinate spese, ma se un residuo passivo contribuito in conto capitale incassato nelle partite di giro euro 400 viene cancellato nei servizi conto terzi andrà a formare l'avanzo di amministrazione non come fondo destinato, ma come avanzo libero.

In realtà la corretta suddivisione dei fondi è la seguente:

Fondi Liberi euro 0

Fondi vincolati 100

Fondi accantonati 100

Fondi destinati 500

L'ente corre il rischio di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale, non realizzare l'intervento e creare un deficit di cassa, in caso di richiesta di restituzione del contributo da parte dell'ente erogante.

**Valore inattendibile e calcolo errato del fondo crediti dubbia esigibilità:** Stante l'obbligo di equivalenza tra accertamenti e impegni le entrate e spese conto terzi non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. A tal fine i residui attivi riportati erroneamente nei servizi conto terzi e da iscrivere in altre parti del bilancio, non partecipano alla formazione del fondo crediti dubbia esigibilità, anche in questo caso, il rischio è quello di compromettere gli equilibri di bilancio attraverso l'utilizzo di quota di avanzo accantonato ritenuto libero.

**Rischio e di applicare e spendere quota dell'avanzo vincolato:** la cancellazione di un residuo passivo, iscritto nei servizi conto terzi relativo ad una spesa specifica destinazione, potrebbe indurre l'ente ad utilizzare errate suddivisioni dei fondi creando disavanzo e deficit di cassa in quanto l'ente applica e spende quota di avanzo libero inesistente.

### LA FUNZIONE DEL REVISORE E LA PREVENZIONE DELLE PATOLOGIE FINANZIARIE NELLA GESTIONE DELLE ENRATE E SPESE PER SERVIZI CONTO TERZI

L'attività di prevenzione da porre in essere da parte del revisore nel prevenire ed individuare le patologie finanziarie nei servizi conto terzi sono:

- Controlli contabili in sede di redazione, gestione del bilancio;
- Controlli contabili in sede di rendiconto;
- Attendibilità dei parametri di deficiarietà strutturale;
- Esame dei controlli interni e rapporti tra ufficio ragioneria e responsabili dei servizi;

**Controlli contabili in sede di redazione, gestione e variazioni di bilancio:** Verificare in sede di espressione del parere al bilancio di previsione l'equivalenza contabile tra le entrate e servizi conto terzi e la loro corretta iscrizione facendosi fornire un dettaglio maggiore rispetto allo schema di bilancio. In questa sede il revisore in caso di errori ha la possibilità di imporre all'ente le necessarie correzioni. Il revisore ai sensi dell'articolo 223 del D.Lgs 267/2000 è tenuto ad effettuare una verifica trimestrale di cassa, a tal fine i vecchi modelli e schemi di verifica di cassa devono essere integrati dando atto di aver verificato con controlli a campione le registrazioni degli accertamenti e degli impegni nonché l'andamento delle riscossioni e pagamenti in conto competenza e residui. In questa sede il revisore ha la possibilità di imporre l'attivazione di misure correttive e nei casi più gravi provvedere ai sensi dell'articolo 239 alla denuncia presso i competenti organi giurisdizionali e istituzionali. Il revisore deve porre attenzione anche quando esprime il proprio parere sulle variazioni di bilancio in quanto, non sono possibili spostamenti di dotazioni iscritte nei servizi per conto terzi in favore di altre parti del bilancio. In questa sede il revisore non può esprimere parere favorevole e deve imporre delle modifiche.

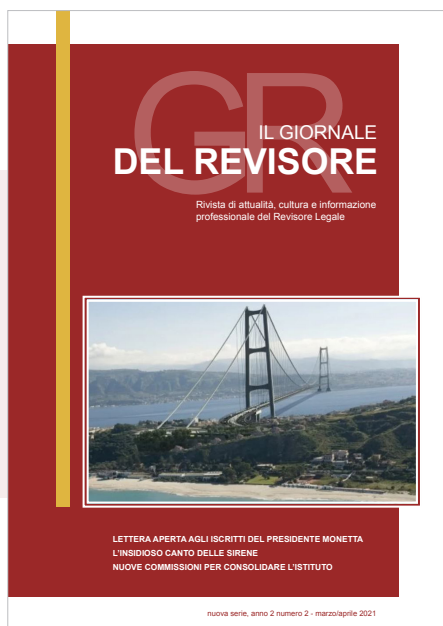
**Attendibilità della tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale:** La mancata iscrizione di determinati importi tra le entrate e spese finisce per falsare la costruzione di alcuni indicatori che utilizzano come parametro entrate e spese che sinte-

tizzano la reale situazione finanziaria dell'ente. Il revisore deve porre attenzione quando esprime il proprio parere in ordine al giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio.

**Controlli contabili in sede di rendiconto:** In sede di riaccertamento la cancellazione di residui attivi nei servizi conto terzi deve essere ben motivata perché in caso contrario viene prodotto un danno alle casse dell'ente. Il principio dell'equivalenza tra accertamenti e impegni, in termini di competenza, deve essere assicurato anche in termini di cassa, tanto pago e tanto incasso. La cancellazione di un residuo attivo nelle partite di giro deve avere come contropartita la cancellazione di un residuo passivo in caso contrario deve essere ben motivata. La mancanza di un corrispondente residuo passivo significa che l'ente ha sostenuto spese in termini di cassa senza poi ottenere il rimborso. Tale situazione nasce da errori contabili, ma in alcuni casi anche dall'iscrizione di accertamenti fittizi. In questa sede il revisore ha la possibilità di imporre l'attivazione di misure correttive e nei casi più gravi provvedere ai sensi dell'articolo 239 alla denuncia presso i competenti organi giurisdizionali e istituzionali, affinché possano essere promosse le necessarie azioni di recupero.

**Esame dei controlli interni e rapporti tra ufficio ragioneria e responsabili dei servizi:** Alle volte gli errori contabili ed elementi di criticità si riscontrano sotto il profilo procedurale e nelle difficoltà di coordinamento fra il servizio finanziario e gli altri settori. Il Revisore in questo caso deve imporre all'ente l'adozione di misure correttive per poter correggere ed eliminare comportamenti in grado di compromettere gli equilibri bilancio.

**LA RELAZIONE DEL REVISORE ALLA CORTE DEI CONTI** Il controllo sulle entrate e spese conto terzi non può essere solo formale in quanto l'eventuale registrazione di poste errate o peggio fittizie nei servizi conto terzi costituisce una violazione delle norme e dei principi che regolano la finanza pubblica e la gestione del bilancio degli enti locali. A tal fine il revisore nell'adempimento delle sue funzioni deve tenere conto di quanto disposto dall'articolo 148 del D.Lgs 267/2000 dove le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti dall'esame dei bilanci preventivi e dai rendiconti consuntivi degli enti e il Ministero dell'economia e delle finanze Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato possono attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, in presenza di anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi.



per osservazioni, commenti e suggerimenti  
[redazione@revisori.it](mailto:redazione@revisori.it)



## Quattro Commissioni interne per consolidare l'istituto

Con l'inizio dell'anno l'INRL ha costituito quattro Commissioni interne, come era stato deciso dal Consiglio Nazionale di fine anno, che coprono ad ampio raggio i settori nevralgici dell'attività dei Revisori Legali e della loro rappresentatività all'interno dell'Istituto stesso. Si tratta di due Commissioni di Studio - Enti Locali e Terzo Settore e due Commissioni di Sviluppo - Giovani Revisori e Pari Opportunità-Quota Rosa.

Dal Presidente dell'Inrl **Ciro Monetta** una esaustiva illustrazione delle finalità di questi nuovi organismi: *“Nel caso delle due commissioni di sviluppo, l'obiettivo è quello di stimolare un confronto costante della base dell'INRL e rilanciare anche l'attività di proselitismo, coinvolgendo le nuove generazioni e le donne revisori legali per stimolare un costruttivo dialogo interno, nonché promuovere un approccio propositivo alla vita dell'Associazione. Mentre riguardo alle Commissioni Studio, esse si occuperanno di studi e ricerche su materie e argomenti di interesse professionale. Lo faranno attraverso audizioni, relazioni, organizzazione di convegni e più in generale con un accurato lavoro di studio e documentazione.*

*Il Presidente Monetta ringrazia i Colleghi che hanno dato la propria disponibilità a far parte delle interessanti ed indispensabili Commissioni ed auspica che vi sia anche una ampia collaborazione e partecipazione costruttiva di tutti i Revisori Legali Italiani. Inoltre Monetta ha sottolineato: “i suggerimenti, le idee, i contributi di esperienza lavorativa e la collaborazione da parte dei Colleghi consentirà alle nostre Commissioni di operare fattivamente a supporto e sviluppo della Categoria”.* A tal riguardo si ricorda a tutti i Revisori Legali che possono interagire attraverso lo Sportello del Revisore [www.revisori.it](http://www.revisori.it).

Le Commissioni, fino a quando persisterà l'emergenza pandemica, si riuniranno da remoto, in attesa di poter promuovere incontri in presenza per consolidare quella aggregazione che ha contraddistinto già l'attività dell'INRL in questo ultimo anno, grazie alle centinaia di adesioni registratesi nel corso dei nostri webinar formativi che, nonostante l'emergenza covid-19, sono stati organizzati dall'Istituto durante tutto l'anno, riscuotendo un crescente successo di partecipazione ed un largo consenso con apprezzamenti per i contenuti dei webinar stessi.



**Grazia Aloisi**  
Coordinatrice Commissione Inrl  
Pari Opportunità



**Carlotta Tedesco**  
Coordinatrice Commissione Inrl  
Giovani revisori



**Giuseppe Luigi Esposito**  
Coordinatore Commissione Inrl  
Terzo Settore



**Ciriaco Riente**  
Coordinatore Commissione Inrl  
Enti Locali

## LO SCAFFALE

### Gli effetti della normativa emergenziale sul bilancio d'esercizio

di Gianfranco Capodaglio, Vanina Stoilova Dangarska e Laretta Semprini

**Editore: Maggioli**

Si tratta di uno dei volumi più recenti ed esaustivi sugli effetti che la perdurante emergenza pandemica avrà sulla redazione dei bilanci. Il libro a cura di Gianfranco Capodaglio, Vanina Stoilova Dangarska e Laretta Semprini vuole essere uno strumento di raccolta e di analisi di tutte le peculiarità di cui il professionista e il responsabile amministrativo dell'impresa deve tenere conto per la contabilità e la chiusura del bilancio 2020. In questo lavoro sono presi in esame gli interventi normativi e le interpretazioni che di essi hanno fornito l'Organismo italiano di contabilità (OIC), il Consiglio nazionale e la Fondazione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dell'Assonime. Per ciascun provvedimento viene proposta una breve sintesi delle norme che, ad avviso degli autori, sono più significative, dato che incidono direttamente o indirettamente sugli elementi del bilancio. L'analisi delle novità introdotte dal legislatore ha dimostrato che ci troviamo di fronte ad un fenomeno assolutamente sconosciuto nella storia della disciplina italiana riguardante la redazione del bilancio: vengono introdotte delle deroghe alle norme che sono alla base del significato stesso di "bilancio". Si tratta di modifiche temporanee, legate, però, ad un evento (la pandemia) la cui durata non è prevedibile. Il volume fornisce dei suggerimenti di tipo operativo, senza trascurare alcuni spunti di riflessione relativi alla corretta applicazione delle regole dettate dalla dottrina economico-aziendale italiana. Il testo è aggiornato con le ultime modifiche alla normativa civilistica vigente in tema di bilanci e le interpretazioni di prassi.



Collana Systems Management

Sezione italiana - 8

Marialuisa Saviano - Silvia Cosimato - Mattia Lettieri

### Dalla responsabilità sociale d'impresa all'impresa sostenibile

Schemi interpretativi e approcci operativi



G. Giappichelli Editore

### Dalla responsabilità sociale d'impresa all'impresa sostenibile

di Marialuisa Saviano, Silvia Cosimato e Mattia Lettieri

**Editore: G. Giappichelli**

Il volume, curato tra gli altri dal revisore legale e associato Inrl, nonché docente universitario, professor Mattia Lettieri, ripercorre l'evoluzione del concetto di Responsabilità Sociale d'Impresa per approdare, fin dal ad una nuova visione di Impresa sostenibile attraverso un cammino interpretativo che, progressivamente, arricchisce il quadro di riferimento di modelli, prospettive e approcci, trovando nella visione sistemica e, in particolare, nell'**Approccio Sistemico Vitale (ASV)**, una solida guida interpretativa, necessaria a cogliere la rilevanza e la portata del cambiamento richiesto. In tal senso, il lavoro può rappresentare un utile riferimento per lo studioso che voglia, in particolare, comprendere come si realizza il cambiamento paradigmatico che conduce a incorporare la prospettiva di sostenibilità nell'impresa, e conoscerne i fondamenti teorici.



# FORMAZIONE E-LEARNING

## Speciale Revisione Legale

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per il rilascio dei crediti formativi ordinari e dal Ministero Economie e Finanze, validi allo scopo di conseguire Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale validi per l'anno 2021

**LA PARTECIPAZIONE AI SEGUENTI PACCHETTI FORMATIVI DI CENTRO STUDI ENTI LOCALI È GRATUITA PER GLI ISCRITTI INRL IN QUANTO FINANZIATA DALL'ISTITUTO**

N. **1**

### SEZIONE REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE LORO SOCIETÀ PARTECIPATE

(n. 10 ore valide per la formazione dei Revisori degli Enti Locali)

- LA "LEGGE DI BILANCIO 2021-2023" E LE MANOVRE 2020: LE RICADUTE SUL QUADRO ADEMPIMENTALE E SUI BILANCI DEGLI ENTI LOCALI. BUONE PRATICHE ADOTTATE SUL CAMPO (4 ore)
- IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2021 (4 ore)
- IL BILANCIO DI PREVISIONE NEGLI ENTI LOCALI E GLI ALLEGATI GUIDA PRATICA OPERATIVA AI CONTROLLI ED ALLA STESURA DEL PARERE DEL REVISORE (2 ore)

N. **2**

### SEZIONE REVISIONE LEGALE SOCIETÀ

(n. 20 moduli da n. 1 ora ciascuno per un totale di n. 20 ore in materie caratterizzanti)

- Principio ISA Italia 200: obiettivi generali della revisione - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.3** \*
- Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.4.10** \*
- L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi secondo il principio ISA Italia n. 315 - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.13A** \*
- Elementi probativi a supporto dell'attività di revisione - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.18** \*
- Le procedure di revisione in tema di adempimenti richiesti dalla normativa fiscali in vigore - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.22** \*
- I controlli per la prevenzione dei reati societari ed il modello ex D.Lgs. 231/2001 - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.15** \*
- Principio di revisione ISA Italia 560: eventi successivi - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.26** \*
- Principio ISA Italia n. 570: valutazione della continuità aziendale alla luce anche dei nuovi sistemi di allerta - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.27A** \*
- Le comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.10A** \*
- L'attività di revisione nell'ambito degli Enti del Terzo settore - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.28** \*
- Disciplina normativa del controllo legale dei conti - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.2** \*
- La proposta motivata dell'organo di controllo per il conferimento degli incarichi di revisione: criteri e modalità operative - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.7** \*
- Principi e tecniche per l'analisi e valutazione del sistema di controllo interno - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.13** \*
- Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.14** \*
- Principio ISA Italia 505: conferme esterne - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.20** \*
- Revisione delle stime contabili e delle stime del fair value - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.24A** \*
- I controlli del revisore in relazione al nuovo Codice della Crisi d'Impresa - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.26** \*
- Le attività di verifica del revisore in presenza di operazioni straordinarie - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.11** \*
- Richiami d'informativa ed altri paragrafi della relazione del revisore indipendente - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.34A** \*
- Ruoli e responsabilità del Collegio sindacale e rapporti con il revisore legale - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.16** \*

\* Circ. MEF n. 26/2017

La partecipazione ai due percorsi formativi (Enti Locali e Revisione legale Società), permette di maturare:  
**n. 10** crediti formativi validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale dei Revisori degli Enti Locali  
**n. 20** crediti formativi caratterizzanti validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale per i Revisori legali  
**n. 30** crediti formativi professionali per i professionisti Dottori commercialisti ed Esperti contabili iscritti all'Ordine

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per la formazione obbligatoria dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili per l'anno 2020 nonché dal Ministero Economie e Finanze per il rilascio dei Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale per l'anno 2020.

Centro Studi Enti Locali è un organismo accreditato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per la formazione professionale continua dei Revisori Legali

**I corsi sono visualizzabili e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il 31.12.2021**



*Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.*